9. 10. 2025

ID: 120158

Daň z příjmů

Náhrada snížené odměny jednatele společnosti s ručením omezeným z důvodu jeho dočasné pracovní neschopnosti či nařízené karantény sjednaná ve smlouvě o výkonu funkce není podle § 6 odst. 9 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2023, osvobozena od daně z příjmů, a proto spadá do vyměřovacího základu pojistného podle § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Z téhož titulu při nařízení karantény jednateli společnosti s ručením omezeným nenáležel podle § 5 zákona č. 121/2021 Sb., o mimořádném příspěvku zaměstnanci při nařízené karanténě, ani mimořádný příspěvek.

(Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2024, čj. 6 Ads 216/2023-34)

Nejvyšší správní soud rozhodl ve věci žalobkyně: Nevox s.r.o., sídlem Č.L., zastoupené advokátem JUDr. Ing. P.F., sídlem B., proti žalované: Česká správa sociálního zabezpečení, sídlem P., týkající se žaloby proti rozhodnutí žalované ze dne 2. 11. 2022, č. j. 45000/21215/22/010/NR, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 12. 7. 2023, č. j. 59 Ad 1/2023-40, tak, že kasační stížnost se zamítá.

Z odůvodnění:

I. Předcházející řízení

[1] V průběhu kontroly plnění povinností v nemocenském pojištění, důchodovém pojištění a při odvodu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti zahájené dne 1. 6. 2022 a zakončené protokolem o kontrole ze dne 30. 6. 2022 Okresní správa sociálního zabezpečení Česká Lípa (dále jen „OSSZ“) zjistila, že žalobkyně snížila v dubnu 2021 vyměřovací základy zaměstnance a zaměstnavatele podle § 5 odst. 1 a § 5a odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění účinném do 31. 12. 2022 (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“) o náhradu odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti svého jednatele ve dnech 6. až 18. 4. 2021 o 3 532 Kč a v lednu 2022 o náhradu odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti svého jednatele ve dnech 5. až 17. 1. 2022 o 3 425 Kč. Zároveň žalobkyně v této souvislosti čerpala na svého jednatele mimořádný příspěvek při nařízené karanténě, a to za duben 2021 dle zákona č. 121/2021 Sb., o mimořádném příspěvku zaměstnanci při nařízené karanténě (dále jen „zákon č. 121/2021 Sb.“), ve výši 2 353 Kč a za leden 2022 dle zákona č. 518/2021 Sb., o mimořádném příspěvku zaměstnanci při nařízené karanténě (dále jen „zákon č. 518/2021 Sb.“) ve výši 2 282 Kč. Tento postup OSSZ vyhodnotila jako nezákonný, neboť příjem jednatele není náhradou mzdy ve smyslu § 192 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění účinném do 31. 5. 2022 (dále jen „zákoník práce“), a tudíž není osvobozen od daně z příjmů podle § 6 odst. 9 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2022 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Žalobkyně uplatnila proti kontrolním zjištěním námitky, v nichž se dovolávala toho, že předpisy o nemocenském pojištění a dani z příjmů považují jednatele za zaměstnance. Citovala první větu § 192 odst. 2 zákoníku práce odkazující na předpisy o nemocenském pojištění spolu s definičním ustanovením § 5 písm. a) bodu 16 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění účinném do 31. 1. 2022 (dále jen „zákon o nemocenském pojištění“), jež pod pojem zaměstnanci

zahrnuje i jednatele společnosti s ručením omezeným. Dále citovala ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) a odst. 2 zákona o daních z příjmů, která pod příjmy ze závislé činnosti zahrnují odměny člena orgánu právnické osoby a jako zaměstnance označují poplatníky s příjmy ze závislé činnosti. Poukázala též na smlouvu o výkonu funkce jednatele, v nímž má její jednatel zakotveno právo na náhradu mzdy při dočasné pracovní neschopnosti. Závěrem konstatovala, že kontrolní zjištění „vykazuje znaky diskriminace jedné skupiny nemocensky pojištěných osob, což je v případě spojitosti s epidemií SARS-CoV-19 morálně naprosto nepřijatelné“.

[3] Přípisem ze dne 18. 8. 2022 OSSZ námitky zamítla jako nedůvodné s tím, že pokud žalobkyně deklaruje jednateli plnění při vzniku dočasné pracovní neschopnosti, jedná se o dobrovolné plnění bez zákonné opory, a jako takové není považováno za náhradu mzdy a musí z něj být odvedeno pojistné i daň z příjmů. Ustanovení § 192 až § 194 zákoníku práce totiž hovoří o zaměstnanci v pracovním poměru, zatímco vztah mezi společností a jednatelem je vztahem výlučně obchodněprávním.

[4] Přípisem doručeným dne 22. 8. 2022 OSSZ žalobkyni mj. vyrozuměla o tom, že v „souladu s ustanovením § 36 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „správní řád“] má účastník řízení […] možnost před vydáním rozhodnutí vyjádřit se k podkladům rozhodnutí, k čemuž se mu stanoví lhůta do 5 dnů ode dne doručení tohoto vyrozumění.“ V podání doručeném OSSZ dne 29. 8. 2022 žalobkyně prakticky doslovně zopakovala své námitky proti kontrolním zjištěním a dodala, že jí nejsou známy jiné podklady, než jaké sama předložila v průběhu kontroly (pozn.: zvýraznění zde i dále v textu doplnil soud).

[5] Platebním výměrem ze dne 29. 8. 2022, č. 66/378/22/550 (dále jen „platební výměr“), předaným k vypravení dne 30. 8. 2022, OSSZ uložila žalobkyni s odkazem na závěry provedené kontroly povinnost uhradit dlužné pojistné ve výši 8 262 Kč spolu s penále ve výši 1 045 Kč. V odůvodnění OSSZ mj. zmínila, že žalobkyně nevyužila možnost vyjádřit se k podkladům pro vydání platebního výměru. Dodatečným přípisem ze dne 27. 8. 2022 OSSZ žalobkyni sdělila, že nedopatřením došlo k odeslání platebního výměru dříve, než bylo zohledněno její vyjádření. Podkladem v dané věci byl jen protokol o kontrole, přičemž argumenty žalobkyně se nezměnily, a proto OSSZ trvá na své argumentaci obsažené ve vyřízení námitek proti kontrolnímu zjištění.

[6] Rozhodnutím ze dne 2. 11. 2022, č. j. 45000/21215/22/010/NR (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaná zamítla odvolání žalobkyně (formulované obdobně jako dosavadní námitky a doplněné o námitku porušení práv nezohledněním jejího vyjádření a zavádějícího poučení hovořícího o „podkladech“ v množném čísle) a platební výměr potvrdila. K procesním námitkám žalovaná konstatovala, že k pochybení sice došlo, ovšem opomenuté vyjádření neobsahovalo žádné nové argumenty, jež by mohly ovlivnit správnost rozhodnutí a jimiž by se správní orgán před vydáním platebního výměru nezabýval. Ve vypořádání námitek proti kontrolnímu zjištění a posléze v odůvodnění platebního výměru se OSSZ dostatečně zabývala podanými námitkami, a proto by bylo nehospodárné platební výměr zrušit, když by OSSZ byla zavázána právním názorem žalované, který je ale shodný s právním názorem v platebním výměru. S jednatelem žalobkyně vedle smlouvy o výkonu funkce nesjednala pracovně právní vztah na základě zákoníku práce, jejich vztah je tedy čistě obchodněprávní. Sjednané plnění označené jako náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti tak není možné považovat za náhradu mzdy při dočasné pracovní neschopnosti ve smyslu § 192 odst. 2 zákoníku práce, přičemž dle § 6 odst. 9 písm. j) zákona o daních z příjmů je od daně osvobozena pouze náhrada mzdy poskytnutá podle § 192 odst. 2 zákoníku práce. Podkladem rozhodnutí byl pouze kontrolní protokol, s nímž byla žalobkyně seznámena. Podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o pojistném na sociální zabezpečení je přitom vyměřovacím základem zaměstnance právě úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob zúčtované v souvislosti se zaměstnáním, jež nejsou od této daně osvobozeny. Také § 2 odst. 1 zákona č. 121/2021 Sb. hovoří o nároku na náhradu mzdy podle § 192 až § 194 zákoníku práce. Žalovaná tudíž souhlasí se závěrem OSSZ, že žalobkyni

vznikl nedoplatek na pojistném. Důvodná podle ní není ani námitka diskriminace, jelikož je nezbytně nutné rozlišovat účast na nemocenském pojištění z titulu zaměstnance a z titulu jednatele.

[7] Žalobu podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočce v Liberci (dále jen „krajský soud“), v níž žalobkyně především zopakovala důraz na citace § 192 odst. 2 zákoníku práce, § 5 písm. a) bodu 16 zákona o nemocenském pojištění a § 6 odst. 1 písm. c) a odst. 2 zákona o daních z příjmů, jenž doplnila o námitku, že přece není možné, aby jednatelé byli povinni plnit stejné povinnosti jako zaměstnanci, ale neměli stejná práva, a několik procesních námitek, krajský soud rozsudkem ze dne 12. 7. 2023, č. j. 59 Ad 1/2023-40 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl.

[8] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud potvrdil, že vyměřovacím základem pro pojistné na sociální zabezpečení jsou příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny. Od daně z příjmů jsou přitom osvobozeny příjmy získané ve formě náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény podle zvláštních právních předpisů do výše minimálního nároku určeného zvláštním právním předpisem upravujícím pracovně právní vztahy. Jako na zvláštní předpis stanovující minimální nárok upravující pracovně právní vztahy je odkazováno na § 192 odst. 2 zákoníku práce. Z § 192 zákoníku práce však vyplývá, že na náhradu mzdy má nárok pouze zaměstnanec podle § 6 zákoníku práce, tj. fyzická osoba, která se zavázala k výkonu závislé práce v základním pracovněprávním vztahu, případně dohodou. Mezi tyto vztahy není možné zařadit smlouvu o výkonu funkce jednatele uzavíranou podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění účinném do 14. 1. 2023 (dále jen „zákon o obchodní korporacích“). Jednatele společnosti s ručením omezeným tak za zaměstnance považovat nelze, a proto nemůže být částka vyplácená žalobkyní osvobozena od daně z příjmů. Tím pádem je zařazena do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení. Krajský soud v této souvislosti připomněl rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 11. 4. 2018, sp. zn. 31 Cdo 4831/2017, č. 35/2019 Sb. rozh. obč., podle nějž ani podřízení dohody o výkonu funkce zákoníku práce nedělá z člena statutárního orgánu zaměstnance ve smyslu § 6 zákoníku práce. Pokud žalobkyně cituje ustanovení zákona o nemocenském pojištění, případně zákona o daních z příjmů, ta považují jednatele za zaměstnance výhradně pro účely těchto předpisů. V tomto případě je však třeba vycházet výhradně z ustanovení zákoníku práce, kde je pojem zaměstnance zakotven poměrně úzce. To platí i pro nároky podle zákona č. 121/2021 Sb. Cituje-li žalobkyně § 5 tohoto zákona přiznávající příspěvek i dalším osobám, jednatel společnosti s ručením omezeným takovou další osobou být nemůže, byť splňuje podmínku první, tj. že je osobou účastnou na nemocenském pojištění jako zaměstnanci, protože nesplňuje druhou podmínku, podle níž by mu ze zákona musela náležet náhrada mzdy nebo nárok na plat ve snížené výši nebo odměna ve snížené výši. Žádný právní předpis totiž takové nároky jednatele neupravuje.

[9] V souvislosti s procesními námitkami krajský soud připomněl judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž ne každá procesní vada je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Jelikož opomenuté vyjádření žalobkyně neobsahovalo žádné nové argumenty a ani žádné nové skutečnosti, jeho opomenutí nemohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Žalobkyně nadto ani nenamítala, že by v souvislosti s absencí reakce na její vyjádření nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a s její obecnou argumentací se žalovaná vypořádala. Pouhé označení podkladů ve výzvě množným číslem, které nadto vychází ze znění § 36 odst. 3 správního řádu, pak podle krajského soudu ani nelze označit za vadu řízení. Účelem výzvy není informovat účastníka o počtu podkladů, ale informovat jej o jeho právu vyjádřit se k nim. Ani skutečnost, že v rekapitulační části napadeného rozhodnutí bylo v datech průběhu kontroly vynecháno datum 1. 6. 2022, a tvrzená nepřesnost v tom, zda byl platební výměr vystaven dne 29. 8. 2022, nebo 30. 8. 2022, nemají pro posouzení věci žádný relevantní význam. Námitka nepřihlédnutí k namítanému porušení legitimního očekávání při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů je pak podle krajského soudu také nedůvodná, jelikož

nebyla obsažena v námitkách proti kontrolnímu zjištění, ve vyjádření k podkladům pro vydání rozhodnutí ani v odvolání. Nic nenasvědčuje tomu, že by správní orgány v období před pandemií Covid-19 náhradu odměny nepovažovaly za vyměřovací základ pro odvod pojistného při pracovní neschopnosti jednatele.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[10] V kasační stížnosti proti napadenému rozsudku žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) odkazuje na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně krajskému soudu vytýká, že se stejně jako správní orgány omezuje na mechanický gramatický výklad, aniž by bral v úvahu další okolnosti případu a argumentaci stěžovatelky. Krajský soud tak pomíjí setrvalou námitku stěžovatelky, že výsledná nerovnost mezi jednateli a zaměstnanci nemá oporu v právních předpisech, jsou-li vykládány ve vzájemných souvislostech a s ohledem na jejich smysl a účel. Podstatné je, že jednatel je účasten sociálního pojištění stejně jako zaměstnanci. Právě tato účast má podle stěžovatelky zakládat právo na osvobození od daně z příjmů, a tudíž i vynětí z vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení.

[11] Krajský soud vychází z poznámek pod čarou, které nemají normativní povahu, a nadto je podle stěžovatelky používá nesprávně. Výčet v poznámce pod čarou 47a) u§ 6 odst. 9 písm. t) zákona o daních z příjmů je zřetelně demonstrativní, a proto zvláštním právním předpisem, podle kterého náleží příjem z náhrady odměny, může být vedle jiných např. i zákon o nemocenském pojištění či zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném do 31. 1. 2022 (dále jen „zákon o ochraně veřejného zdraví“), který upravuje podmínky pro nařízení karantény. Jednateli bezesporu může být nařízena karanténa či může být rozhodnuto o jeho pracovní neschopnosti. Poznámka pod čarou 48) pak odkazuje výhradně na § 192 odst. 2 zákoníku práce, avšak tento odkaz je třeba vnímat v kontextu celého ustanovení zákona o daních z příjmů, jehož účelem je podle stěžovatelky limitovat výši osvobození, a nikoliv tímto odkazem omezovat vznik samotného nároku na osvobození od daně. Výklad provedený krajským soudem navíc podle stěžovatelky zakládá v právním státě nepřípustnou nedůvodnou nerovnost v právech a povinnostech jednatele na straně jedné a zaměstnanců na straně druhé, když obě skupiny jsou povinny se účastnit sociálního pojištění, avšak výhody s tím spojené by plynuly jen zaměstnancům.

[12] Totéž podle stěžovatelky platí i o mimořádném příspěvku podle zákona č. 121/2021 Sb. a zákona č. 518/2021 Sb. Úmyslem zákonodárce bylo pokrýt alespoň částečně ztrátu příjmu osobám účastným na nemocenském pojištění způsobenou pandemií Covid-19 a s ní spojeným omezením pohybu a dalších práv. Proto se příspěvek měl týkat jak zaměstnanců, tak i jednatelů a případně dalších osob, jimž vznikl nárok na náhradu mzdy od zaměstnavatelů či jiných plátců. Napadený rozsudek se otázkou opodstatněnosti nerovnosti mezi zaměstnanci a jednateli nezabýval, v důsledku čehož je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný. Krajský soud navíc aplikoval i na mimořádný příspěvek vyplacený jednateli za leden 2022 zákon č. 121/2021 Sb., ačkoliv se na něj vztahoval zákon č. 518/2021 Sb., čímž se podle stěžovatelky dopustil zásadní vady.

[13] Stěžovatelka se ohrazuje též proti odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 31 Cdo 4831/2017, jenž se týká již neúčinné právní úpravy a zcela irelevantní otázky, zda je výkon funkce jednatele závislou prací. V tomto řízení je naopak rozhodná otázka sociálního pojištění a pro posouzení veřejnoprávních nároků plynoucích z předpisů sociálního zabezpečení nemá posouzení závislé práce žádnou relevanci. Přestože je jednateli „náhrada mzdy“ vyplácena na základě smluvního ujednání, mají mu příslušet stejné výhody jako zaměstnancům, protože je stejně jako oni účasten sociálního pojištění. I když jednatel obecně vzato může i v případě zdravotních problémů dobrovolně vykonávat činnost ujednanou ve smlouvě o výkonu funkce, v případě izolace a

nařízené karantény mu byl výkon takové činnosti zakázán. Krajský soud podle stěžovatelky vůbec nezohlednil, že stát jednateli znemožnil plnit jeho smluvní povinnosti bez ohledu na jeho ochotu pracovat, a následně žalobkyni nespravedlivě penalizuje za to, že jednateli poskytla obdobné plnění jako svým zaměstnancům. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 6 Ads 90/2013-50, č. 3066/2014 Sb. NSS, který podle ní řešil analogickou situaci, když dovodil, že do vyměřovacího základu pojistného se nezahrnuje ani odstupné, jež je zaměstnanci vypláceno nad rámec nároku zakotveného v zákoníku práce, třebaže zákon o pojistném na sociální zabezpečení odkazoval na zákoník práce. I v nynějším případě stěžovatelka vyplatila jednateli smluvně zakotvenou „náhradu mzdy“, na niž by podle zákona neměl nárok, a tím poskytla osobě účastné na sociálním pojištění obdobnou výhodu jako svým zaměstnancům.

[14] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil také tím, že se dostatečně nezabýval její námitkou porušení zásady legitimního očekávání poukazující na to, že v období před pandemií Covid-19 žalovaná při kontrole nepovažovala náhradu odměny jednatele za součást vyměřovacího základu pro účely odvodu pojistného. Pokud měl krajský soud za to, že námitka nebyla dostatečně konkrétní, měl stěžovatelku postupem podle § 37 odst. 5 ř. s. vyzvat k odstranění vad podání a stanovit jí k nápravě přiměřenou lhůtu. To však neučinil. Krajský soud se byl podle ní povinen námitkou detailně zabývat a za tím účelem si vyžádat podklady od žalované, jimiž stěžovatelka nemůže disponovat, bez ohledu na to, zda takovou námitku vznesla v řízení před správním orgánem či nikoliv. Stejně tak se stěžovatelka neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že vytýkané procesní vady neměly vliv na správnost napadeného rozhodnutí. Podle stěžovatelky byl tento vliv zásadní.

[15] Žalovaná navrhla zamítnutí kasační stížnosti a odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a své vyjádření v řízení před krajským soudem. K nové námitce legitimního očekávání žalovaná doplnila, že i přes její nekonkrétnost ověřila, že při předchozí kontrole stěžovatelky za období od 1. 7. 2016 do 30. 4. 2019 bylo zjištěno, že jednateli nebyla zúčtována žádná náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti a nebyl ani uplatněn nárok na výplatu dávky nemocenského pojištění. K tomu došlo skutečně jen v dubnu 2021 a lednu 2022. Proto ani nemohlo být při stanovení vyměřovacího základu pro odvod pojistného postupováno odlišně. Žalovaná též odmítla, že by nařízením karantény byl jednateli stěžovatelky zakázán výkon činnosti, pouze musel být podroben určitým omezením. Výkon funkce jednatele nepodléhá žádné evidenci pracovní doby a ve své podstatě je nepřetržitý.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti. Kasační stížnost byla podána včas ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.); stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a je osobou oprávněnou, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud nejprve zvažoval, zda jádro kasační argumentace je vůbec tvořeno přípustnými námitkami. Z § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž vyplývá, že kasační stížnost nelze opírat o zcela nové důvody, jež nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem. V žalobě přitom stěžovatelka neuplatňovala potřebu odchýlit se od jazykového znění aplikovaných právních předpisů; s touto myšlenkou přichází poprvé až v kasační stížnosti. Jelikož se jedná o otázku výkladu aplikované právní úpravy a v řízení před krajským soudem bylo zapotřebí provést výklad shodných ustanovení právních předpisů, jež jsou předmětem kasační argumentace, není namístě z tohoto důvodu považovat kasační argumentaci za nepřípustnou.

[19] Pokud stěžovatelka s odkazem na nálezovou judikaturu Ústavního soudu zdůrazňuje, že jazykový výklad je jen prvotním východiskem interpretce právní předpisů, Nejvyšší správní soud musí poukázat na to, že potřeba aplikace dalších výkladových metod a extenzivní interpretace vyvstává tehdy, jestliže je jazykové znění právní normy nejasné, nelogické či neodpovídá systematice právní úpravy, zejména dostává-li se do potenciální kolize s právními normami vyšší právní síly či obecnými právními principy. Jak připomněl Ústavní soud v nedávném nálezu ze dne 11. 9. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 23/24, zjištění obsahu právních norem předchází proces interpretace, při kterém se kromě textu zákonných ustanovení hledí k jejich účelu, historii jejich vzniku, systematickým souvislostem právního řádu a dalším požadavkům plynoucím z ústavního pořádku. Obsahový význam aktu demokraticky zvoleného zákonodárce ale nemůže být interpretací zcela překreslen. Možnosti interpretace nejsou neomezené, jinak by systém dělby moci, v němž moci zákonodárné náleží zákony tvořit, zatímco úkolem obecných soudů je zákony interpretovat a aplikovat, ztratila svůj smysl. Demokratický charakter státu vyžaduje, aby jasně vyjádřená a míněná vůle zákonodárce našla svůj odraz v aplikaci práva, nenastane-li podstatná změna relevantních poměrů.

[20] Podle § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení je vyměřovacím základem zaměstnance pro pojistné na důchodové pojištění úhrn příjmů, s výjimkou náhrad výdajů poskytovaných procentem z platové základny představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudců 74), které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů 3) a nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění. Zúčtovaným příjmem se pro účely věty první rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

[21] Podle § 5a zákona o pojistném na sociální zabezpečení je vyměřovacím základem zaměstnavatele částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jeho zaměstnanců uvedených v § 3 odst. 3.

[22] Podle § 3 odst. 1 písm. b) bodu 14 zákona o pojistném na sociální zabezpečení jsou pojistné povinni v rozsahu a za podmínek stanovených v odstavcích 2 a 3 platit tito poplatníci: zaměstnanci, jimiž se pro účely tohoto zákona rozumějí společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným a komanditisté komanditní společnosti, jestliže mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro ni práci, a ředitelé obecně prospěšné společnosti, jestliže mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro ni práci, v době zaměstnání podle zákona upravujícího nemocenské pojištění, 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 zákona upravujícího daně z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny.

[23] Podle § 5 písm. a) bodu 16 zákona o nemocenském pojištění jsou při splnění podmínek stanovených v tomto zákoně pojištění účastni: zaměstnanci, jimiž se pro účely tohoto zákona rozumí společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným a komanditisté komanditní společnosti, jestliže mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro ni práci,a ředitelé obecně prospěšné společnosti, jestliže mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro ni práci, 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 75) a nejsou od této daně osvobozeny.

[24] Podle § 3 písm. x) zákona o nemocenském pojištění se v tomto zákoně rozumí dobou zaměstnání období od počátku výkonu činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele do konce období, v němž tato činnost měla nebo mohla být vykonávána.

[25] Z výše citovaných ustanovení zákona o pojistném na sociální zabezpečení i zákona o nemocenském pojištění vyplývá, že oba zákony (byť výslovně jen pro své potřeby) označují jednatele společností s ručením omezením za zaměstnance v době, kdy pro společnost (považovanou za zaměstnavatele) vykonávají práci mimo pracovněprávní vztah a dostávají za ni odměnu, jež není osvobozena od daně z příjmů. Je přitom pravdou, že s ohledem na toto zahrnutí do společné kategorie spolu se zaměstnanci, kteří jsou v pracovněprávním vztahu se společností, a dalšími osobami (např. pracujícími členy družstev, osobami vykonávajícími pěstounskou péči na přechodnou dobu, vězni zařazenými do výkonu práce či uvolněnými zastupiteli územních samosprávných celků) je s nimi zacházeno z hlediska pojistného na sociální zabezpečení zcela shodně, na rozdíl např. od osob samostatně výdělečně činných, pro něž zákon o pojistném na sociální zabezpečení stanoví celou řadu specifických ustanovení. Žádné významné odchylky v postavení zaměstnanců v pracovněprávním poměru a jednatelů společností s ručením omezeným při zahrnutí do společné kategorie „zaměstnanců“ nelze nalézt ani v zákoně o nemocenském pojištění. Takové odchylky však existují v jiných právních předpisech. Přitom právě § 5 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení na tyto jiné předpisy odkazuje.

[26] Podle § 6 odst. 1 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti [vedle např. příjmů z pracovněprávního poměru jmenovaných v písm. a) bodě 1 téhož ustanovení také] odměny člena orgánu právnické osoby. Podle § 6 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Podle § 6 odst. 9 písm. t) zákona o daních z příjmů jsou od daně, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny příjem získaný ve formě náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény podle zvláštních právních předpisů 47a), do výše minimálního nároku určeného zvláštním právním předpisem upravujícím pracovně právní vztahy 47b).

[27] Poznámka pod čarou 47a) zní takto: Například § 192 až 194 zákoníku práce, § 34 odst. 4 zákona č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců a poslanců Evropského parlamentu, ve znění pozdějších předpisů, § 73 odst. 4 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, § 48 odst. 3 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů, § 53 odst. 4 zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů. Poznámka pod čarou 47b) odkazuje na § 192 odst. 2 zákoníku práce.

[28] Podle § 192 odst. 1 věty prvé zákoníku práce přísluší zaměstnanci, který byl uznán dočasně práce neschopným nebo kterému byla nařízena karanténa, v době prvních 14 kalendářních dnů trvání dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény náhrada mzdy nebo platu ve dnech podle věty druhé a ve výši podle odstavce 2, pokud ke dni vzniku dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény zaměstnanec splňuje podmínky nároku na nemocenské podle předpisů o nemocenském pojištění. Podle § 194 zákoníku práce totéž právo náleží také zaměstnanci, který pracuje na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti. Podle § 6 zákoníku práce je zaměstnancem fyzická osoba, která se zavázala k výkonu závislé práce v základním pracovněprávním vztahu.

[29] Byť není patrné, že by na základě smlouvy o výkonu funkce byla karanténa či dočasná pracovní neschopnost důvodem pro snížení měsíční odměny jednatele, z mzdových listů ve správním spise je patrné, že fakticky byla jednateli vyplacena snížená „měsíční mzda“, jež byla použita jako základ pro sociální pojištění a daň z příjmů, a vedle ní „náhrada DPN dle ZP“ a „příspěvek ke karanténě“, který stěžovatelka do vyměřovacích základů nezahrnula. Pro další úvahy je přitom zásadní, že mezi účastníky je nesporné, že jednatel žalobkyně neměl uzavřenu nad rámec smlouvy o výkonu funkce žádnou pracovní smlouvu či pracovněprávní dohodu, na základě níž by v tomto rozsahu byl se stěžovatelkou v pracovněprávním vztahu.

[30] Z jazykového znění shora citovaných právních předpisů zcela zřetelně plyne, že od daně z příjmů, a tedy i pojistného na sociální zabezpečení je osvobozena pouze náhrada snížené odměny opírající se o ustanovení zvláštního právního předpisu. Stěžovatelce lze v této souvislosti sice dát za pravdu v tom, že související výčet ustanovení právních předpisů v poznámce pod čarou 47a) je pouze příkladmý, a není tedy vyloučeno, aby osvobození souviselo i s jinými ustanoveními právních předpisů, než které jsou zde jmenovány [takovým ustanovením je např. od roku 2015 § 128 zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě (dále jen „zákon o státní službě")]. Stěžovatelka se však mýlí, odkazuje-li např. na zákon o ochraně veřejného zdraví, jelikož odkaz na zvláštní předpisy, s nímž je spojena poznámka pod čarou 47a), se nevztahuje na právní předpisy, jež upravují karanténu či dočasnou pracovní neschopnost, nýbrž na právní předpisy, jež upravují právo na náhradu snížení obvyklého příjmu (mzdy, platu, odměny) v souvislosti s takovou sociální událostí. Byť to nemusí být z textu § 6 odst. 9 písm. t) zákona o daních z příjmů na první pohled patrné, vyplývá to z výkladu systematického a historického. Toto ustanovení totiž bylo vloženo i s poznámkou pod čarou 47a) do zákona o daních z příjmů [tehdy jako písm. s)] s účinností od 1. 1. 2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. V poznámce pod čarou odkazovaná konkrétní ustanovení přitom tehdy (resp. přesněji řečeno s určitou prodlevou od 1. 1. 2009) odpovídala právě těm ustanovením zvláštních právních předpisů, jež zakotvovala např. nároky uvolněných zastupitelů obcí, krajů a hl. m. Prahy na odměnu v době dočasné pracovní neschopnosti předtím, než jim vznikl nárok na dávku ze systému nemocenského pojištění. Předmětem odkazovaných ustanovení naopak není a nikdy nebyla definice toho, co je dočasná pracovní neschopnost, popř. karanténa. Tyto situace spolu se souvisejícími procesními postupy sice řeší stěžovatelkou zmiňovaný zákon o ochraně veřejného zdraví, ovšem sám o sobě žádný peněžitý či nepeněžitý nárok v dané souvislosti neupravuje.

[31] Nelze přitom tvrdit, že by nárok jednatele stěžovatelky na náhradu za sníženou odměnu za dobu dočasné pracovní neschopnosti a karantény plynul z nějakého právního předpisu. Z výše citovaných ustanovení zákoníku práce je zřejmé, že jednateli stěžovatelky z něj žádné právo na náhradu mzdy či platu neplyne, jelikož jednatel s ní nemá (vedle smlouvy o výkonu funkce) uzavřenu pracovní smlouvu ani dohodu o provedení práce nebo dohodu o pracovní činnosti, takže není zaměstnancem pro účely zákoníku práce. Zákon o daních z příjmů, zákon o pojistném na sociální zabezpečení ani zákon o nemocenském pojištění, v jejichž poměrech skutečně jednatel vůči stěžovatelce vystupuje jako zaměstnanec vůči zaměstnavateli, pak jednateli právo na náhradu snížené odměny nepřiznávají. Toto právo mu dokonce nepřiznává ani zákon o obchodních korporacích nebo subsidiárně vůči němu použitelný zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a to ani v podobě dispozitivní právní úpravy. Takové právo totiž jednateli plyne jen a pouze na základě smlouvy o výkonu funkce, jež však z povahy věci zvláštním právním předpisem není – je pouze aktem aplikace práva.

[32] Poslední část § 6 odst. 9 písm. t) zákona o daních z příjmů upravující maximální možnou výši osvobozené částky náhrady odkazem na § 192 odst. 2 zákoníku práce pod poznámkou pod čarou 47b) pak v této souvislosti není vůbec rozhodná, jelikož uznatelnou výši osvobození od daně lze řešit pouze tam, kde se jedná o osvobozený příjem. Co je takovým osvobozeným příjmem, ale řeší předchozí část textu tohoto ustanovení, a pro její výklad tato následující pasáž nic nepřináší.

[33] Lze tedy shrnout, že stěžovatelka vyplácela čistě na základě dvoustranného ujednání, aniž by ji k tomu nutil či vybízel nějaký právní předpis, svému jednateli v souvislosti s karanténou a dočasnou pracovní neschopností peněžité plnění a nakládala s ním analogicky jako s povinným plněním poskytovaným na základě právních předpisů vyjmenovaných v poznámce pod čarou 47a) zákona o daních z příjmů. Z hlediska jazykového, systematického ani historického ovšem platná právní úprava stěžovatelku neopravňovala k osvobození takového plnění od daně z příjmů, a tedy ani od pojistného na sociální zabezpečení. Z hlediska základních principů výkladu platí, že výjimky je třeba vykládat zužujícím způsobem. Podřízení příjmů jednatele od stěžovatelky v souvislosti s výkonem funkce dani

z příjmů ze závislé činnosti je pravidlem, zatímco možnost osvobození určitých zvláštních kategorií těchto příjmů od daně je pouhou výjimkou, kterou zpravidla nelze vykládat extenzivně.

[34] Jediným zbylým důvodem, proč by mohlo osvobození podle § 6 odst. 9 písm. t) zákona o daních z příjmů dopadat i na plnění založená na čistě smluvním základě, je stěžovatelkou tvrzená ústavně neúnosná nerovnost v zacházení mezi jednateli a zaměstnanci v pracovněprávním vztahu. Stěžovatelka v této souvislosti uvádí, že povinnosti související s placením pojistného na sociální zabezpečení (jež zahrnuje pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění; viz § 1 odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení) jsou pro obě skupiny shodné, měly by proto mít také shodná práva v oblasti osvobození náhrad od daňového zatížení. Tento argument však není přiléhavý.

[35] Stěžovatelka opomíjí, že zatímco v období, jež je pokryto dávkou nemocenského z nemocenského pojištění, se daňové zatížení obou skupin ani jejich nároky z nemocenského pojištění nijak neliší [srov. § 4 písm. h) zákona o daních z příjmů], v období prvních čtrnácti dnů dočasné pracovní neschopnosti mají naopak jednatelé a jiné skupiny „zaměstnanců“ na základě vědomého rozhodnutí zákonodárce zcela odlišné postavení. Zatímco zaměstnanci v pracovněprávním poměru podle zákoníku práce a osoby, na něž se vztahují zvláštní předpisy demonstrativně vyjmenované v poznámce pod čarou 47a) zákona o daních z příjmů, mají i v té době garantován nárok na náhradu mzdy či jiné odměny v konkrétní (ať již dispozitivní, nebo kogentní) výši, jednatelům žádný právní předpis takové právo negarantuje. To je ostatně logické, jelikož jednatelé nemají garantován jakýkoliv nárok na odměnu ani při řádném výkonu funkce. Funkci jednatele lze vykonávat i zcela bezplatně, a vše je tak ponecháno smluvní volnosti obvyklé v oblasti obchodněprávních vztahů. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 31 Cdo 4831/2017 v této souvislosti není nemístný, jelikož v rozhodných parametrech se postavení jednatelů nezměnilo ani s nabytím účinnosti zákona o obchodních korporacích. Ani ujednání podřizující jejich vztahy se společností dle smlouvy o výkonu funkce zákoníku práce nic nemění na tom, že se i tak jedná o vztah obchodněprávní a jednatel nikdy nebude zaměstnancem ve smyslu zákoníku práce.

[36] V takové situaci ovšem není namístě, aby soud z těchto dvou odlišných skupin vytvářel jednolitou srovnatelnou skupinu a v ní dovozoval nerovné zacházení, neboť by tím již slovy nálezu sp. zn. Pl. ÚS 23/24 nepřípustně právo tvořil. Zákonodárce v zákoně o daních z příjmů, a v důsledku toho i zákon o pojistném na sociální zabezpečení s jednateli a zaměstnanci v pracovněprávním poměru v otázce zdanění jejich příjmu z doby dočasné pracovní neschopnosti a karantény skutečně zachází odlišným způsobem, ovšem činí tak vědomě a respektuje přitom jejich odlišné soukromoprávní postavení. Zatímco v režimu zákoníku práce zaměstnanci dostávají odměnu jen za dobu, kterou skutečně odpracují, v případě členů statutárních orgánů je obvyklé, že jejich odměna nezávisí na konkrétně odpracovaných hodinách. Ostatně jednatelé jsou jednateli bez ohledu na to, zda jsou či nejsou v pracovní neschopnosti či omezeni karanténou. I v těchto obdobích odpovídají za fungování společnosti a je jen na jejich odpovědnosti, zda po dobu své pracovní neschopnosti, nemá-li společnost jiné jednatele samostatně způsobilé za ni jednat, zplnomocní k jednání vhodné osoby, nebo budou svou funkci vykonávat i přes své aktuální zdravotní obtíže. Na tom se přitom nic nezměnilo ani v době pandemie Covid-19. I když platila zpočátku omezení, pokud jde o možnost volného pohybu, a do té doby jen vzácně uplatňovaný institut izolace, resp. karantény potkal prakticky každého, ani těmito instituty nebyla nijak dotčena trvající odpovědnost jednatele za vedení a zastupování společnosti, byť musela být dočasně realizována cestou dálkové komunikace (telefon, videokonference, e-mail apod.).

[37] Odlišné zacházení s odlišnými skupinami není ústavně problematické. Nadto nelze přehlížet, že v ústavní rovině jde o oblast ekonomického zákonodárství, kde má zákonodárce podstatně širší prostor než v zákonech, které se bezprostředně dotýkají základních lidských práv a svobod (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 4. 1995, sp. zn. Pl. ÚS 12/94). Určitá zákonná úprava, jež

zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob (zde např. zaměstnance v pracovněprávním poměru či uvolněné zastupitele obcí) oproti jiným (zde členům statutárních orgánů apod.), nemůže být tudíž bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Ústavní soud zde shodně jako v daňové oblasti neuplatňuje při posuzování zákonodárcem zvolených řešení přísný test proporcionality, nýbrž jen test „vyloučení extrémní disproporcionality“ (srov. nález Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 8/07, bod 84). Takovou extrémní situaci zde přitom Nejvyšší správní soud neshledává, když ostatně ani stěžovatelka nad rámec obecného označení nerovného zacházení žádné konkrétní důvody nepřípustnosti zdanění smluvních náhrad poskytovaných jednatelům v době jejich dočasné pracovní neschopnosti či karantény nenabízí.

[38] Věc přitom není dostatečně srovnatelná ani se situací, jíž se Nejvyšší správní soud zabýval ve stěžovatelkou zmiňovaném rozsudku č. j. 6 Ads 90/2013-50. V daném případě bylo spornou otázkou, zda odstupným poskytovaným na základě zvláštních právních předpisů, jež se nezahrnuje do vyměřovacího základu podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o pojistném na sociální zabezpečení, bylo i odstupné poskytované na základě ujednání v kolektivní smlouvě zaměstnancům, s nimiž byl rozvázán pracovní poměr z důvodu, že pozbyli dlouhodobě zdravotní způsobilost ve smyslu § 52 písm. e) zákoníku práce. Nejvyšší správní soud odůvodnil vyloučení tohoto odstupného z vyměřovacího základu tím, že se jedná o plnění, jež na rozdíl od plnění z pojistných systémů poskytuje okamžitou pomoc zaměstnanci v reakci na objektivní událost s dlouhodobými tíživými sociálními důsledky, které je tak svou povahou srovnatelné s ostatními plněními „imunizovanými“ před odvody sociálního pojistného ustanovením § 5 odst. 2 zákona o pojistném na sociální zabezpečení. Přitom historický vývoj právní úpravy osvobození odstupného prokazuje rozvolňování tohoto osvobozeného institutu, který byl původně vyňat z vyměřovacího základu výhradně jen ve výši podle zákoníku práce, ale později bylo odkázáno již jen na odstupné podle zvláštních právních předpisů. Nejvyšší správní soud v návaznosti na to dovodil, že odstupné prokazatelně navázané na situaci dle § 52 písm. e) zákoníku práce je odstupným podle zákoníku práce jakožto zvláštního právního předpisu ve smyslu § 5 odst. 2 písm. b) zákona o pojistném na sociální zabezpečení, a proto také nespadá do vyměřovacího základu. Zároveň však dodal, že na „případná jiná peněžitá plnění, byť z vůle zaměstnavatele nebo obou smluvních stran nazývaná ‚odstupné‘, tento závěr pochopitelně nedopadá.“

[39] Jakkoliv lze i v případě náhrady snížené odměny jednatele z důvodu dočasné pracovní neschopnosti či karantény uznat, že se jedná o reakci na objektivní sociální nepříznivou situaci, a proto by takové plnění mohlo být nahlíženo v jisté míře jako na srovnatelné s náhradou mzdy zaměstnancům v pracovněprávním poměru z týchž důvodů, nejedná se v tomto případě o situace dlouhodobě negativně postihující jednatele ani o významné částky nahrazující mnohaměsíční či celoroční výdělek. Jejich sociální význam je nepoměrně nižší, zejména když ihned po ukončení pracovní neschopnosti či karantény, resp. po 14 dnech jejich trvání vzniká opět právo na odměnu či na výplatu nemocenské. Nejedná se ani o problematiku úzce související s ochranou zaměstnanců v pracovním poměru jakožto slabší smluvní strany. Jednatelé naopak společnost řídí, a byť samotná smlouva o výkonu funkce musí být schválena valnou hromadou, při jejím sjednání rozhodně nejsou slabší stranou. Nadto ustanovení § 6 odst. 9 písm. t) zákona o daních z příjmů za sebou nemá historii rozvolňování právní úpravy, jelikož odkaz v poznámce pod čarou 47a) je od prvopočátku neměnný a striktně odkazuje na konkrétní ustanovení zvláštních právních úprav výslovně regulující nároky na náhrady mzdy, platu či odměny, jež sama o sobě navazují na jiná ustanovení, podle nichž za dobu dočasné pracovní neschopnosti či karantény „zaměstnancům“ mzda, plat ani odměna nenáleží. Proto je též logické, že jej lze vztahovat jen na nároky výslovně upravené v konkrétním ustanovení zvláštních právních předpisů. V případě jednatelů jakožto statutárních orgánů obchodní korporace (ale totéž by platilo např. i pro společníky, likvidátory apod.) neexistuje žádné konkrétní právní ustanovení, jež by jim zakládalo nárok na výplatu takového typu náhrady, stejně jako ani jakékoliv ustanovení, které by jim pro dobu pracovní neschopnosti nebo karantény eventuální smluvené právo

na odměnu za výkon funkce krátilo. Není tedy zapotřebí systematicky chránit případnou smluvenou náhradu ujednaného snížení odměny jednatele, neboť se jedná o poměrně neobvyklou situaci s jen mizivým sociálním dopadem. To platí tím spíše v situaci, kdy ze smlouvy o výkonu funkce ani neplyne, že by se z důvodu pracovní neschopnosti měla odměna za výkon funkce snižovat.

[40] Totéž platí i pro otázku mimořádného příspěvku podle zákona č. 121/2021 Sb. Zde je třeba v prvé řadě předeslat, že stěžovatelka má sice pravdu, že obdobný příspěvek za leden 2022 se řídil ustanoveními zákona č. 518/2021 Sb., jež krajský soud v napadeném rozsudku nijak nezmínil, ovšem to je dáno tím, že žádný ze žalobních bodů se nedotýkal výkladu zákona č. 518/2021 Sb. Stěžovatelka věnovala v dané souvislosti svou pozornost v žalobě výhradně zákonu č. 121/2021 Sb., a proto se krajský soud pozdější právní úpravou nezabýval. Z toho důvodu není důvodná námitka, že krajský soud aplikoval nesprávný právní předpis (otázka jeho aplikace nebyla stěžovatelkou v řízení před krajským soudem vůbec otevřena), a tato otázka není s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. otevřena ani kasačnímu přezkumu. Nejvyšší správní soud se tedy zabývá pouze výkladem zákona č. 121/2021 Sb., jenž dopadá na zúčtovaný příspěvek za duben 2021.

[41] Podle § 2 odst. 1 zákona č. 121/2021 Sb. zaměstnanci, kterému podle § 192 až 194 zákoníku práce z důvodu nařízené karantény vznikl nárok na náhradu mzdy, platu nebo odměny z dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr (dále jen „náhrada příjmu“), přísluší příspěvek za podmínek stanovených tímto zákonem.

[42] Podle § 4 zákona č. 121/2021 Sb. dalším osobám, které jsou účastny nemocenského pojištění jako zaměstnanci 3) a mají podle jiného právního předpisu 4) v době nařízené karantény nárok na plat ve snížené výši nebo odměnu ve snížené výši, přísluší příspěvek za podmínek stanovených v § 1 až 4 obdobně.

[43] Poznámka pod čarou 4), jež je v tomto případě časově limitované právní normy (dle § 1 odst. 2 nárok na příspěvek trval jen do 30. 6. 2021) formulována jako taxativní výčet, odkazuje (s výjimkou zákoníku práce, který je řešen přímo v § 2 odst. 1 zákona č. 121/2021 Sb., a § 128 zákona o státní službě, který v roce 2008 ještě neexistoval) na ekvivalenty ustanovení právních předpisů vyjmenovaných v poznámce pod čarou 47a) připojené k zákonu o daních z příjmů (jen je zohledněno jejich přečíslování vyvolané novelizacemi zmíněných právních předpisů proběhlými od roku 2009).

[44] Jak je patrné z výše citovaných ustanovení, situace je prakticky shodná s právní regulací v zákoně o daních z příjmů. To platí nejen pro jazykový výklad citovaných ustanovení, ale i pro další argumenty vyložené shora. V tomto případě, jakkoliv poznámky pod čarou nemají normativní závaznost, ale jen charakter interpretačního vodítka, je patrné, že i zde zákonodárce vědomě mířil na nároky zakotvené v konkrétních ustanoveních právních předpisů, a nikoliv na jakékoliv smluvní ujednání o snížení odměny. I zde se jedná o události s omezeným časovým trváním, a tedy i sociálním dopadem. Nadto by rozšiřující výklad vedl k absurdním závěrům, jelikož by stačilo si ujednat ve smlouvě o výkonu funkce jakékoliv snížení odměny z důvodu karantény (byť o jedinou korunu) a jednatel by mohl nárokovat mimořádný příspěvek ve fixní výši 370 Kč/den (viz § 3 odst. 1 zákona č. 121/2021 Sb.). Je naopak logické, že zákonodárce vycházel při úpravě tohoto příspěvku z pevně stanovených procentních měr snížení mezd, platů a odměn v odkazovaných ustanoveních zvláštních předpisů, a nikoliv z varianty v této souvislosti prakticky neomezené kontraktační svobody při uzavírání smluv o výkonu funkce. Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že ani vyplacení mimořádného příspěvku jednateli stěžovatelky nebylo oprávněné, a tedy jeho neoprávněným odečtením z částky pojistného ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 121/2021 Sb. jí vznikl nedoplatek na pojistném.

[45] Pokud jde o námitku zásahu do legitimních očekávání stěžovatelky, zde Nejvyšší správní soud musí konstatovat ve shodě s krajským soudem, že ta byla zmíněna jen zcela obecně v závěru žaloby slovy, že stěžovatelka trvá na tom, že v „řízení byla vznesena námitka porušení legitimního

očekávání při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů a nebylo k ní v řízení přihlédnuto“, přičemž současně odkázala na předchozí části žalobního návrhu, kde ovšem v tomto směru jakákoliv argumentace absentovala. Z obsahu správního spisu nadto plyne, že v průběhu správního řízení takovou námitku v rozporu s tím, co uvádí v žalobě, stěžovatelka nevznesla. Pokud snad zaměnila a namísto legitimního očekávání měla na mysli údajné nerovné zacházení, jímž dříve argumentovala, to krajský soud nemohl rozpoznat. Námitku zásahu do legitimního očekávání spojenou s údajnou změnou správní praxe ČSSZ stěžovatelka poprvé vznesla až v replice podané po uplynutí žalobní lhůty, a tedy opožděně. Touto námitkou se tedy krajský soud skutečně nemusel věcně zabývat a nemůže se jí pro její nepřípustnost ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. zabývat ani Nejvyšší správní soud. Zároveň stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že ji měl krajský soud s ohledem na nekonkrétnost námitky v žalobě vyzvat k odstranění vad podání postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. Tento postup se totiž uplatní teprve v situaci, kdy podání není ve stávajícím stavu způsobilé projednání. To však v případě vad žalobní argumentace nastává teprve tehdy, neobsahuje-li podání ani jeden projednatelný žalobní bod (viz též rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017-31, č. 3733/2018 Sb. NSS). Žaloba stěžovatelky ovšem obsahovala několik řádných žalobních bodů, a proto nevznikl důvod ji vyzývat (před případným odmítnutím podání) k odstraňování vad.

[46] Poslední námitka kasační stížnosti spočívající v setrvání na procesních námitkách uplatněných před krajským soudem je pak velmi obecná. Nejvyšší správní soud k ní může jen potvrdit správnost odkazu krajského soudu na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že ne každá vada v procesu předcházejícím vydání správního rozhodnutí je způsobilá vyvolat jeho nezákonnost. Důvodně namítaná procesní vada může vést ke zrušení správního rozhodnutí jen v případě, že mohla mít vliv na zákonnost takového rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, a ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006-75). Není totiž důvod rušit rozhodnutí v situaci, kdy je zřejmé, že správní orgán by po odstranění vytýkané vady vydal v dalším řízení rozhodnutí v zásadě shodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2011, č. j. 2 As 80/2010-49). Z uvedeného je pak možné dovodit, že krajský soud mohl shledat důvodnost takové žalobní námitky jedině tehdy, pokud by stěžovatelka konkretizovala, jak mohla tato vada ovlivnit výsledek správního řízení (srov. přiměřeně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[47] Nadto lze doplnit, že správní řízení a rozhodnutí v něm vydaná tvoří jeden celek. Pochybí-li prvostupňový správní orgán, je zcela v pořádku, pokud jeho pochybení napraví v odvolacím řízení odvolací správní orgán, ostatně právě k tomu odvolací řízení slouží (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47, ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, či ze dne 20. 2. 2020, č. j. 2 Ads 171/2019-43). I kdyby tedy ze strany OSSZ opomenuté vyjádření stěžovatelky obsahovalo dříve neuplatněné argumenty, bylo by dostačující, pokud by je přiřadila k odvolacím námitkám a vypořádala žalovaná v napadeném rozhodnutí. Citace práv garantovaných stěžovatelce ustanovením § 36 odst. 3 správního řádu ji také nemohla nijak poškodit, nehledě na to, že formulace o „podkladech“ neměla žádný potenciál k tomu, aby ji od uplatnění práva nahlížet do spisu a vyjádřit se k jeho obsahu odradila, spíše naopak. Bylo jen na ní, zda svého práva využije. Ani tato linie námitek stěžovatelky tedy neobstojí.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Další články:

- Insolvenční řízení (exkluzivně pro předplatitele)
- Nemajetková újma, nutná obrana (exkluzivně pro předplatitele)
- Nepoctivý záměr (exkluzivně pro předplatitele)
- Zemědělská půda
- Zastoupení
- Veřejné zakázky
- Vázanost rozhodnutím soudu
- Pracovní smlouva
- Odstoupení od smlouvy (exkluzivně pro předplatitele)
- Péče o zdraví (exkluzivně pro předplatitele)
- Pohledávka (exkluzivně pro předplatitele)