



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **Ježek software s.r.o.**, se sídlem Mariánská 3233, Česká Lípa, zast. JUDr. Petrem Novákem, advokátem, se sídlem Polevsko 183, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 25, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalované proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 19. 3. 2009, č. j. 59 Ca 15/2009 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 19. 3. 2009, č. j. 59 Ca 15/2009 - 38, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Řízení před správními orgány

1. Žalobce se dne 2. 10. 2006 přihlásil u Okresní správy sociálního zabezpečení Česká Lípa jako malá organizace. V následné korespondenci s okresní správou sociálního zabezpečení a později i ředitelkou legislativního odboru Ministerstva práce a sociálních věcí poukázal na absenci definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace v zákoně č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon č. 589/1992 Sb.“ nebo „zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti“), ve znění účinném pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, na protiústavnost zakotvení definice tohoto pojmu v nařízení vlády č. 39/2007 Sb., o způsobu určení vyměřovacího základu zaměstnavatele pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „nařízení vlády č. 39/2007 Sb.“) a z toho plynoucí nemožnost za uvedenou dobu vyčíslit a odvést pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (dále též „pojistné“).

2. Dne 28. 8. 2007 byla u žalobce provedena kontrola pojistného a plnění povinností v nemocenském pojištění. Při ní Okresní správa sociálního zabezpečení Česká Lípa nezjistila za období od 2. 10. 2006 do 31. 12. 2006 žádný nedoplatek na pojistném. Dále okresní správa sociálního zabezpečení v protokole o kontrole pojistného č. 937/07 uvedla, že malá organizace od 1. 1. 2007 využila legislativního nedostatku spočívajícího v absenci definice vyměřovacího základu zaměstnavatele v zákoně č. 589/1992 Sb. a až do 30. 6. 2007 odváděla pojistné pouze za zaměstnance. Konstatovala, že tento legislativní nedostatek byl odstraněn nařízením vlády č. 39/2007 Sb., ve kterém byl vymezen vyměřovací základ pro odvod pojistného za organizaci a malou organizaci stejným způsobem jako v úpravě platné k 31. 12. 2006. Vzhledem k tomu, že nařízení vlády nabylo účinnosti až dnem 1. 3. 2007, byl vyměřovací základ organizace a malé organizace stanoven od zúčtovacího období za kalendářní měsíc březen 2007, tedy od splatnosti pojistného za tento kalendářní měsíc. Pojistné za zúčtovací období leden a únor 2007 bylo stanoveno k zúčtovacímu období za kalendářní měsíc březen 2007, tj. ke dni splatnosti pojistného za tento kalendářní měsíc. Z toho vyplývá, že dlužné pojistné za zúčtovací období leden a únor 2007 lze považovat za žalobcem nevykázanou a neodvedenou platbu ve výši 26 % z vyměřovacích základů zaměstnanců, a to ode dne následujícího po dni splatnosti pojistného za měsíc březen 2007. Nařízení vlády i po jeho zrušení zákonem č. 153/2007 Sb. se i nadále použije při stanovení vyměřovacího základu organizace a malé organizace pro zúčtovací období za kalendářní měsíce leden až červen 2007. Proto na jeho základě okresní správa sociálního zabezpečení dospěla k závěru, že za měsíce leden 2007 až červen 2007 došlo k rozdílu ve vykázání a úhradě pojistného za malou organizaci ve výši 26 % z vyměřovacího základu. Za měsíce leden a únor 2007 nebyl zjištěn žádný nedoplatek na pojistném. Za měsíc březen 2007 činí nedoplatek pojistného 112 396 Kč a nedoplatek pojistného za měsíc leden a únor 2007, které bylo k tomuto zúčtovacímu období vykázáno, činí 241 022 Kč a 117 335 Kč. Nedoplatek na pojistném za měsíc březen tedy činí celkem 470 753 Kč. Za měsíce duben, květen a červen 2007 pak nedoplatky na pojistném dosahují výše 117 202 Kč, 160 917 Kč a 138 888 Kč. Podle zjištění okresní správy sociálního zabezpečení tedy celkový nedoplatek na pojistném za období od ledna do června 2007 činí 887 760 Kč. Při stanovení vyměřovacího základu za měsíc červenec 2007 malá organizace postupovala správně. Ve vyjádření k tomuto kontrolnímu zjištění poukázal žalobce na ústavní nekonformnost nařízení vlády č. 39/2007 Sb.

3. Na základě uvedených výsledků kontroly pojistného vydala Okresní správa sociálního zabezpečení Česká Lípa platební výměr č. 7/937/07 ze dne 28. 8. 2007, č. j. 27001/300/9014/28.8.2007/0/7/2007/PV /MO/7/937/BAR, kterým žalobci podle § 104c zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, v platném znění, uložila povinnost uhradit dlužné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za kontrolované období od 2. 10. 2006 do 31. 7. 2007 ve výši 887 760 Kč a penále z tohoto dlužného pojistného ve výši 49 447 Kč, vypočtené k datu vyhotovení platebního výměru.

4. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaná rozhodnutím ze dne 31. 10. 2007, č. j. 3407/9010/5.10.2007/107-38/07/ZFR, zamítla a napadené prvoinstanční rozhodnutí potvrdila.

5. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaná uvedla, že zákon č. 589/1992 Sb. pro legislativní nedopatření, k němuž došlo při jeho změnách provedených v roce 2006, neobsahoval od 1. 1. 2007 definici vyměřovacího základu organizace a malé organizace. Ta byla původně zakotvena v ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006, které vyměřovací základ organizace a malé organizace pro stanovení pojistného vymezilo jako částku, jež odpovídá úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Uvedený legislativní nedostatek však byl odstraněn nařízením vlády č. 39/2007 Sb., neboť v jeho ustanovení § 1 je vyměřovací základ pro odvod pojistného za organizaci a malou organizaci určen stejným způsobem jako v právní úpravě platné k 31. 12. 2006. Nařízení vlády č. 39/2007 Sb. však nabylo účinnosti až dnem 1. 3. 2007, a proto ve vztahu k zúčtovacímu období kalendářního měsíce leden a únor 2007 lze za dlužné pojistné považovat pouze pojistné nevykázané a neodvedené za zaměstnance ve výši 8 % vyměřovacích základů jednotlivých zaměstnanců, zatímco nevykázané a neodvedené pojistné za organizaci a malou organizaci ve výši 26 % vyměřovacích základů jejich zaměstnanců je možné požadovat až ode dne následujícího po dni splatnosti za kalendářní měsíc březen 2007. Žalovaná dále uvedla, že žalobce zmíněného legislativního pochybení využil a za období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 odvedl pouze pojistné ve výši 8 % za zaměstnance. Takto však postupoval i po účinnosti nařízení vlády č. 39/2007 Sb., a proto mu byla na jeho základě uložena povinnost uhradit dlužné pojistné ve výši 26 % z vyměřovacích základů zaměstnanců a penále z něho. Žalovaná také zdůraznila, že nařízení vlády č. 39/2007 Sb. bylo vydáno na základě generálního zmocnění obsaženého v čl. 78 Ústavy České republiky, podle něhož je vláda oprávněna takový právní předpis vydávat k provedení zákona a v jeho mezích. Nařízení vlády č. 39/2007 Sb. se pohybuje v zákonných mezích a nijak je nepřekračuje, neboť neukládá nové povinnosti či odchylky od zákona a neupravuje ani problematiku, jež by v zákoně nebyla obsažena. Naopak tento právní předpis zákon naplňuje, jelikož obsahuje definici zákonného pojmu, který je navíc shodný s předchozí právní úpravou. Nařízení vlády č. 39/2007 Sb. bylo proto nutné respektovat. To pak bylo s účinností od 1. 7. 2007 zrušeno zákonem č. 153/2007 Sb., který do zákona č. 589/1992 Sb. doplnil ustanovení § 5 odst. 6, v němž je obsažena definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace.

6. Podle názoru žalované byla tedy žalobci uložena povinnost uhradit dlužné pojistné za uvedené období a penále z něho v souladu s právními předpisy.

II. Řízení před krajským soudem

7. Proti tomuto rozhodnutí žalované podal žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem -pobočka v Liberci žalobu, v níž namítl, že nařízení vlády č. 39/2007 Sb. je v rozporu s čl. 78 Ústavy České republiky, neboť nebylo vydáno k provedení zákona a v jeho mezích, nýbrž text zákona zcela jednoznačně nahradilo namísto potřebné zákonné úpravy, která přichází později, než by bylo potřebné z hlediska fiskálního zájmu České republiky. Nařízení vlády je tedy v důsledku jeho protiústavnosti neúčinné, a proto mu za období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 nemohla být uložena povinnost k úhradě pojistného. Navíc ustanovení § 2 zavádí přímou retroaktivitu ve snaze domoci se pojistného i za měsíce předcházející jeho účinnosti. Tato norma má v podstatě zpětné účinky, neboť podle ní jsou rozhodným obdobím pro výpočet pojistného kalendářní měsíce od počátku roku 2007 spolu s kalendářním měsícem, v němž nařízení nabylo účinnosti. Navíc ustanovení § 2 nařízení vlády č. 39/2007 Sb. není v mezích zákona, nýbrž jeho text zcela jednoznačně

mění, neboť podle § 6 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. je rozhodným obdobím, za něž se pojistné platí, kalendářní měsíc.

8. Žalovaná ve vyjádření k žalobě uvedla, že nařízení vlády č. 39/2007 Sb. se pohybuje v zákonných mezích a nijak je nepřekračuje, protože neukládalo žádné nové povinnosti nebo odchylky od zákona, nýbrž pouze vymezovalo zákonný pojem, a bylo vydáno právě proto, aby o tomto pojmu nebyly pochybnosti, byť obsahově je definice logicky odvoditelná z jiných ustanovení zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Toto vymezení je shodné s úpravou zákona č. 589/1992 Sb., účinnou do 31. 12. 2006, jakož i s od 1. 1. 2007 platnou, byť neúčinnou právní úpravou. Nařízení vlády č. 39/2007 Sb. tedy přispívá k naplňování zákona, který ukládá povinnost odvádět pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Ustanovení § 2 nařízení vlády č. 39/2007 Sb. stanoví vyměřovací základy za období jeho účinnosti a jeho aplikace neznamená zvýšení celkového odvodového zatížení. Nařízení vlády tedy není protiústavní, a proto je nutné je aplikovat.

9. Při jednání před krajským soudem účastníci řízení odkázali na svá předchozí podání.

10. Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 19. 3. 2009, č. j. 59 Ca 15/2009 – 38, rozhodnutí žalované o odvolání i jemu předcházející platební výměr správního orgánu prvního stupně pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalované k dalšímu řízení. Současně rozhodl o povinnosti žalované zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11 172 Kč k rukám jeho právního zástupce, do nichž zahrnul i zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč.

11. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že podle § 3 odst. 1 a § 4 zákona č. 589/1992 Sb. je povinnost organizace a malé organizace platit pojistné dána stanovením tří prvků, jimiž jsou rozhodné období, vyměřovací základ a procentní sazba z tohoto vyměřovacího základu. V průběhu roků 2006 a 2007 nedoznaly žádné změny rozhodné období ani procentní sazba. Rozhodným obdobím, z něhož se zjišťoval vyměřovací základ, byl totiž podle § 6 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. kalendářní měsíc. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) téhož zákona pak u organizace a malé organizace stanovilo sazbu pojistného z vyměřovacího základu ve výši 26 %, z toho 3,3 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. Vyměřovací základ organizace a malé organizace byl do 31. 12. 2006 v ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 589/1992 Sb. vymezen jako částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Tento pojem však nebyl v době od 1. 1. 2007 do 28. 2. 2007 upraven vůbec a v době od 1. 3. 2007 do 30. 6. 2007 byl vymezen v ustanovení § 1 nařízení vlády č. 39/2007 Sb. Absentující definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace přitom není nahraditelná ani odvoditelná z žádného jednotlivého ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. ani ze souhrnu více jeho ustanovení. To nepřímou připustila i žalovaná, která své rozhodnutí o odvolání postavila převážně na obhajobě závaznosti a aplikovatelnosti nařízení vlády č. 39/2007 Sb. Zákon č. 589/1992 Sb. tedy po celou dobu od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 neobsahoval definici veškerých předpokladů pro stanovení výše pojistného malé organizace a pro tuto nekonkrétnost zákonné úpravy nevznikla žalobci povinnost platit za uvedené období pojistné.

12. Definice vyměřovacího základu formou nařízení vlády je podle názoru krajského soudu v rozporu s ústavní maximou, podle níž lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Vláda je sice podle čl. 78 věty první Ústavy České republiky oprávněna vydávat nařízení k provedení zákona a v jeho mezích, avšak tento prováděcí předpis nemůže vybočit ze zákonných mezí, které jsou buď výslovně stanoveny nebo vyplývají ze smyslu a účelu zákona, jak dovodil Ústavní soud v několika judikátech. Mezemi zákona je třeba rozumět i zákonem stanovený rámec povinností dotčených subjektů, které přitom nelze dotvářet formou nařízení vlády tak, aby byly identifikovatelné a vymahatelné. Odstraňování nedostatků a pochybení zákonodárné moci aktivitou moci výkonné je totiž v rozporu s principem dělby moci. Navíc v případě přípustnosti zakotvení jedné z podmínek povinnosti fyzické či právnické osoby formou nařízení vlády by bylo možné stanovení všech potřebných podmínek tímto prováděcím předpisem, což by vedlo k absurdnímu stavu, kdy by zákon obsahoval pouze jednoduché pokyny určitého chování, přičemž obsah a podmínky takto stanovené povinnosti by mohly být dotvořeny formou podzákonného předpisu. Hradbou bránící takové případné tendenci může být jen striktní požadavek, aby veškeré případy, kdy státní moc zasahuje do sféry fyzických a právnických osob, byly vymezeny zákonem a nikoliv předpisy nižší právní síly. Uvedený nedostatek zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, tedy nebyl ústavně konformním způsobem odstraněn, což činí nařízení vlády č. 39/2007 Sb. neaplikovatelným. Jím přitom není soud vázán, neboť podle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem.

13. Podle závěru krajského soudu tedy žalobci za období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 nemohl vzniknout žádný dluh na pojistném, takže rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je třeba považovat za nezákonná.

III. Obsah kasační stížnosti a rozsah přezkumu rozsudku krajského soudu

14. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalovaná (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, který je uveden v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

15. Stěžovatelka v kasační stížnosti a v jejím doplnění namítla, že definici vyměřovacího základu organizace a malé organizace lze logicky dovodit z celého kontextu zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007. Smyslem tohoto právního předpisu je totiž zcela nepochybně potřeba úpravy výběru pojistného, které platí poplatníci pojistného do státního rozpočtu. V jeho ustanovení § 3 je dále upraven okruh poplatníků pojistného, mezi něž náleží i organizace a malé organizace. Způsob stanovení pojistného za pomoci vyměřovacího základu je zakotven v ustanovení § 4. Znění § 5 obsahuje úpravu vyměřovacího základu zaměstnance. Ustanovení § 6 a § 7, jež se týkají i organizace a malé organizace, upravují rozhodné období a sazby pojistného. V ustanovení § 8 je organizaci a malé organizaci uložena povinnost odvádět pojistné, jehož poplatníkem je zaměstnavatel, i pojistné, jehož poplatníkem je zaměstnanec. Podle § 9 odst. 3 patří mezi náležitosti přehledu, které je povinna organizace předložit příslušné okresní správě sociálního zabezpečení, také údaj o vyměřovacím základu. Znění § 25a stanoví, že pokud se podle zvláštního předpisu uhrazuje náhrada mzdy, mzdové vyrovnání, doplatek ke mzdě

nebo jiné obdobné plnění, uhrazuje se zaměstnavateli též pojistné, které je povinen z těchto plnění platit. Vyměřovacím základem organizace a malé organizace tedy nemůže být nic jiného než úhrn vyměřovacích základů těch jejich zaměstnanců, kteří jsou rovněž poplatníky stejného pojistného a jejichž pojištění je zaměstnavatel povinen odvádět. Tomu odpovídá i ustanovení § 21 odst. 2 věty druhé zákona č. 589/1992 Sb., kde se ve vztahu k organizaci nebo malé organizaci, jíž se ukládá přírážka k pojistnému z jejího vyměřovacího základu, taktéž hovoří o úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. V rozhodném období tedy v zákoně nescházela definice vyměřovacího základu zaměstnavatele, neboť tu z něho bylo možné dovodit. Dále byl tento pojem blíže vymezen nařízením vlády č. 39/2007 Sb., které v zásadě opakuje jen to, co vyplývá ze zákona, a proto tento prováděcí předpis je fakticky nadbytečný. Nicméně vycházejí ze zásady, že nadbytečné neškodí, není otázka účelnosti vydání podzákonného předpisu pro posouzení dané věci rozhodující, což ostatně vyplývá i z nálezu Ústavního soudu č. 119/1998 Sb.

16. Stěžovatelka dále namítla, že nařízení vlády č. 39/2007 Sb. je ústavně konformní a tudíž aplikovatelné. V tomto směru zmínila několik argumentů, které podepřela nálezy Ústavního soudu č. 271/1995 Sb., č. 96/2001 Sb., č. 410/2001 Sb., č. 14/1994 Sb., č. 105/2004 Sb., č. 265/1995 Sb., č. 512/2004 Sb., č. 171/2009 Sb., rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 As 26/2008-69, usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2004, č. j. 6 A 100/2002-74. V závěrečném shrnutí pak uvedla, že z důvodů přehlednosti a účelnosti, nikoliv nezbytnosti, je v České republice zákonná úprava pojistného pojímána jako celistvá. V daném případě se však zákon č. 589/1992 Sb. stal souběhem novelizací ve vztahu k vyčerpávající definici všech v něm užitých pojmů v určitém směru neúplným. Meze zákona však určil zákonodárce, který jistě nezamýšlel zbavit státní rozpočet a systém sociálního zabezpečení většiny příjmů (cca 120 mld. Kč), o čemž svědčí to, že v zákoně č. 589/1992 Sb. byly v rozhodné době stanoveny všechny zákonné povinnosti a popsány všechny znaky příslušných institutů, jež byly vesměs i definovány. Proto vymezení vyměřovacího základu organizace a malé organizace v nařízení vlády č. 39/2007 Sb. nečiní tento prováděcí předpis neaplikovatelným. Při jeho vydání si vláda počínala jako vrcholný orgán státní moci, jejímž posláním je vykonávat, tedy konkretizovat, zpřesňovat, naplňovat a realizovat zákony, a tím zajišťovat řízení a chod státu. Nařízení vlády č. 39/2007 Sb. se drží v mezích zákona, neboť definuje pojem zákonem uvedený. Rovněž tak nezasahuje do explicitních ani implicitních výhrad zákona, jelikož neukládá nové povinnosti, neupravuje odchylky od zákona ani otázky zákonem neupravené. Uvedené vymezení nedefinovaného pojmu je tak zapotřebí považovat za otevření zákona prováděcí normotvorbě. Nařízení vlády přitom podle čl. 78 Ústavy České republiky nevyžaduje zmocnění oproti případům zákonného zmocnění, které je třeba naopak chápat jako omezení působnosti vykonavatele. Bez tohoto omezení jsou meze zákona flexibilnější, neboť jsou dány pouze jeho účelem a smyslem. V dané věci tento účel a smysl představuje zakotvení povinnosti zaměstnavatele jako poplatníka pojistného, jakož i potřeba zajištění průběžného příjmu státního rozpočtu a naplnění systému sociálního zabezpečení zákonem stanoveným plněním od určených plátců za stanovenou dobu. V tomto směru závěr krajského soudu nereflektuje judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která není tak rigorózní jako napadený rozsudek. Podle přesvědčení stěžovatelky soud problematizuje smysl prováděcí právoruby a je projevem nadměrného formalismu, neboť absence výslovné zákonné definice jednoho prvku je považována za zdroj nezhojitelné nekonkrétnosti zákonné

úpravy, jež měla zapříčinit faktické zrušení zákonné povinnosti zaměstnavatele hradit pojistné. Navíc argumenty krajského soudu by musely dopadat i na situaci, kdy by zákon č. 589/1992 Sb. výslovně zmocnil vládu k definování vyměřovacího základu, neboť z ústavního pohledu není žádný rozdíl mezi nařízením vlády vydaným na základě čl. 78 Ústavy České republiky a nařízením vlády vydaným podle konkrétního zákonného zmocnění.

17. Podle názoru stěžovatelky tedy povinnost zaměstnavatele jako poplatníka pojistného nebyla dotčena, a proto napadený rozsudek je nutné považovat za nezákonný.

18. Zákonným podle další námitky není ani výrok o nákladech řízení napadeného rozsudku, neboť do nich byl zahrnut i zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, ačkoliv řízení ve věcech pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je osvobozeno od poplatkové povinnosti a žalobci tak měl být soudní poplatek vrácen.

19. S ohledem na všechny tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 19. 3. 2009, č. j. 59 Ca 15/2009 - 38, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

20. Žalobce se ke kasační stížnosti ani k jejímu doplnění nevyjádřil.

21. O kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 1 věty první s. ř. s. bez jednání, neboť podstata projednávané věci spočívala v posouzení právní otázky, ve vztahu k níž nebylo zapotřebí opatřovat další podklady.

22. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

23. Stěžovatelka ve své námitce odkázala na důvod kasační stížnosti, jenž je uveden v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ten umožňuje stěžovateli tvrdit nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K němu dochází tehdy, když soud při svém rozhodování neaplikoval na posuzovanou věc právní předpis, z něhož bylo zapotřebí vycházet, nebo na ni aplikoval jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je jeho výrok v rozporu s příslušným ustanovením toho právního předpisu, který měl být aplikován. Rovněž tak soud posuzuje právní otázku nesprávně, pokud sice aplikuje právní předpis správný, avšak nesprávně ho vyloží.

IV. Legislativní vývoj definice pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace ve sledovaném období

24. Vyměřovací základ organizace a malé organizace byl v ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném ke dni 31. 12. 2006, vymezen jako částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Ustanovení § 5 odst. 1 písm. a) pak obsahovalo definici vyměřovacího základu zaměstnance jako úhrnu příjmů

zúčtovaných mu organizací nebo malou organizací v souvislosti s výkonem zaměstnání, jež zakládala účast na nemocenském pojištění, s výjimkou tam uvedených nezapočitatelných příjmů. V druhém a třetím odstavci téhož zákonného ustanovení byly vyjmenovány další příjmy zúčtované organizací nebo malou organizací zaměstnanci, které se taktéž zahrnovaly do vyměřovacího základu zaměstnance. Čtvrtý a pátý odstavec vymezil vyměřovací základ pracovníka v pracovním vztahu uzavřeném podle cizích právních předpisů a způsob přepočtu jeho příjmu v cizí měně na měnu českou.

25. Ustanovení § 5 zákona č. 589/1992 Sb. však mělo být s účinností od 1. 1. 2007 změněno. Dne 14. 3. 2006 byl totiž přijat zákon č. 189/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o nemocenském pojištění. Tato novela se v části osmnácté dotkla též ustanovení § 5 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), d) zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, v nichž se terminologicky změnila dosavadní definice vyměřovacího základu zaměstnance a příjmů zúčtovaných mu organizací a malou organizací, které se také zahrnovaly do jeho vyměřovacího základu. Zároveň uvedenou novelou bylo vypuštěno znění odstavce prvního písmena b) zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, které doposud vymezovalo vyměřovací základ organizace a malé organizace, jak již bylo zmíněno. Tato definice však byla přenesena do nové dikce ustanovení § 5a zákona č. 589/1992 Sb., které upravilo vyměřovací základy zaměstnavatele jako

- a) částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jeho zaměstnanců uvedených v § 3 odst. 3 písm. a),
- b) částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jeho zaměstnanců uvedených v § 3 odst. 3 písm. b).

26. Zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti měl být dále taktéž s účinností od 1. 1. 2007 změněn částí padesátou šestou zákona č. 264/2006 Sb. ze dne 21. 4. 2006, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákoníku práce. Část padesátá šestá přitom nebyla v původním vládním návrhu obsažena a byla do něho vložena až pozměňovacím návrhem výboru pro sociální politiku a zdravotnictví Poslanecké sněmovny (viz sněmovní tisky č. 1154/0 a č. 1154/1, IV. volební období Poslanecké sněmovny, www.psp.cz). Tato část zákona č. 264/2006 Sb. zcela změnila dosavadní ustanovení § 5 odst. 1 a 2 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Odstavec první tohoto zákonného ustanovení totiž nově definoval pojem vyměřovacího základu zaměstnance jako úhrn příjmů, které byly předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nebyly od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, zakládajícím účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění, přičemž zúčtovaným příjmem se rozumělo plnění, jehož hodnota byla na příslušném účtu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě poskytnuto zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch. Nové znění § 5 odst. 2 pak oproti předchozí úpravě stanovilo výčet příjmů, jež se do vyměřovacího základu zaměstnance nezahrnovaly.

27. Jestliže by tedy obě zmíněné novely zákona č. 589/1992 nabyly účinnosti dnem 1. 1. 2007, jak bylo původně schváleno, nemohlo by dojít k žádným nejasnostem ve vymezení vyměřovacích základů jednotlivých skupin poplatníků pojistného. Pojem

vyměřovacího základu zaměstnance by totiž byl definován v ustanovení § 5 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění zákona č. 264/2006 Sb. Definice vyměřovacího základu zaměstnavatele by pak byla obsažena v ustanovení § 5a zákona č. 589/1992 Sb., ve znění zákona č. 189/2006 Sb.

28. Zákonem č. 585/2006 Sb. však došlo k odložení účinnosti zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, jakož i většiny ustanovení s ním souvisejícího zákona č. 189/2006 Sb., a to až na den 1. 1. 2008. Stalo se tak na základě pozměňovacího návrhu Senátu (viz usnesení č. 26 a stenozáznam ze dne 30. 11. 2006, 1. schůze, 6. volební období Senátu, www.senat.cz), přičemž Poslanecká sněmovna s tímto zněním zákona vyslovila souhlas (viz usnesení č. 158 a stenozáznam ze dne 12. 12. 2006, 7. schůze, V. volební období Poslanecké sněmovny, www.psp.cz). V části druhé zákona č. 585/2006 Sb. sice byla ponechána původní účinnost některých ustanovení části osmnácté zákona č. 189/2006 Sb., která obsahovala změny zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, avšak toto opatření se nevztahovalo na znění jejího bodu 20, jímž byla do ustanovení § 5a zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti vložena definice vyměřovacího základu zaměstnavatele. Tento pojem nebyl vymezen ani v části páté zákona č. 585/2006 Sb., která obsahovala změnu zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a mohla tedy do něho opětovně vložit dosavadní definici pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace na dobu do nabytí účinnosti zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, a s ním souvisejícího zákona č. 189/2006 Sb. Takto však zákonodárce nepostupoval, v důsledku čehož zákon č. 589/1992 Sb. od 1. 1. 2007 neobsahoval definici pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace.

29. Tento legislativní nedostatek se nejprve pokusila napravit Poslanecká sněmovna formou „přílepku“ k návrhu zákona o změně některých zákonů v souvislosti se stanovením kapitálových požadavků na banky, spořitelny a úvěrní družstva, obchodníky s cennými papíry a na instituce elektronických peněz (viz sněmovní tisk č. 94/2, V. volební období Poslanecké sněmovny, www.psp.cz). S tímto řešením však nesouhlasil Senát, který v reakci na závěr o nepřipustnosti uvedené praxe vyslovený v nálezů Ústavního soudu č. 37/2007 Sb. z uvedeného návrhu novelu zákona č. 589/1992 Sb. vypustil (viz usnesení č. 76 a stenozáznam ze dne 8. 3. 2007, 4. schůze, 6. volební období Senátu, www.senat.cz).

30. Na uvedený legislativní nedostatek reagovala rovněž Vláda České republiky, která podle čl. 78 Ústavy České republiky vydala k provedení zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nařízení č. 39/2007 Sb., které nabylo účinnosti dnem 1. 3. 2007. V ustanovení § 1 byl vyměřovací základ organizace a malé organizace pro stanovení pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti definován jako částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Znění § 2 tohoto nařízení pak stanovilo, že pokud organizace a malá organizace odvedly pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za kalendářní měsíce od počátku roku 2007 do dne nabytí účinnosti tohoto nařízení z úhrnu vyměřovacích základů vymezených v § 1, považuje se pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za odvedené v souladu se zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a s tímto nařízením. Pokud však organizace a malá organizace pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku

zaměstnanosti za toto období neodvedly, je jejich vyměřovacím základem za kalendářní měsíc, v němž toto nařízení nabylo účinnosti, úhrn vyměřovacích základů jejich zaměstnanců za toto období a tento kalendářní měsíc. Toto nařízení vlády bylo zrušeno zákonem č. 153/2007 Sb., jímž bylo do zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti doplněno ustanovení § 5 odst. 6, které vyměřovací základ organizace a malé organizace vymezilo jako částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Zákon č. 153/2007 Sb. nabyl účinnosti dnem 1. 7. 2007.

31. V důsledku uvedeného legislativního pochybení tedy zákon č. 589/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, neobsahoval definici jednoho ze základních pojmů právní konstrukce pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Tato definice byla s účinností od 1. 3. 2007 zakotvena jen v nařízení vlády č. 39/2007 Sb.

32. Proto je třeba posoudit, zda pojem vyměřovacího základu organizace a malé organizace mohl být definován nařízením vlády vydaným podle čl. 78 Ústavy České republiky, zda vymezení tohoto pojmu bylo možné dovodit z dalších ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. nebo jiných zákonů a zda takový postup byl vůbec přípustný. Teprve v případě negativní odpovědi na všechny tyto tři otázky by totiž bylo možné učinit závěr, že v době od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 neměly organizace a malé organizace povinnost platit pojistné nebo že nebylo možné stanovit její výši.

V. Neaplikovatelnost nařízení vlády č. 39/2007 Sb.

33. Vláda je i bez konkrétního zákonného zmocnění oprávněna podle čl. 78 Ústavy České republiky vydávat nařízení k provedení zákona a v jeho mezích. Tato její ústavní pravomoc tedy není neomezená, neboť nesmí překročit meze prováděného zákona a musí se tak pohybovat „secundum et intra legem“, a nikoliv „praeter legem“. Meze zákona jsou přitom vymezeny buď výslovně anebo vyplývají z jeho smyslu a účelu. Navíc exekutiva v tomto směru nikdy zcela volnou úvahou nemůže disponovat, neboť je omezena Ústavou, mezinárodními smlouvami a obecnými právními principy. Proto nařízení vlády vydané na základě generálního zmocnění obsaženého v ustanovení čl. 78 Ústavy České republiky musí dopadat na neurčitou skupinu adresátů, musí být vydáno oprávněným subjektem, nesmí stanovovat primární práva a povinnosti, nemůže zasahovat do věcí vyhrazených zákonu a musí tu být zřejmá vůle zákonodárce k úpravě nad zákonný standard (srov. nálezy Ústavního soudu č. 271/1995 Sb. a č. 96/2001 Sb.).

34. Stěžovatelka dovozovala ústavnost nařízení vlády č. 39/2007 Sb. z toho, že nezakládalo nové povinnosti či odchylky od zákona, že upravovalo problematiku, která byla v zákoně obsažena, a že toliko definovalo pojem zakotvený v zákoně. V tomto směru lze s jejím hodnocením souhlasit, neboť ustanovení § 4 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném v období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, skutečně pojem vyměřovacího základu obsahovalo také ve vztahu k organizacím a malým organizacím a nařízením vlády byl tento zákonný pojem blíže určen.

35. Zakotvení definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace v nařízení vlády však bránila bariéra věcí vyhrazených k regulaci toliko zákonu. Výše pojistného se

totiž podle § 4 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, stanovila pomocí tří veličin, kterými byly vyměřovací základ, procentní sazba a rozhodné období. Pojmy rozhodného období a sazby pojistného byly přitom v zákoně o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nejen zakotveny, nýbrž v jeho ustanoveních § 6 a § 7 také přímo definovány. V zákoně č. 589/1992 Sb. obsažený pojem vyměřovacího základu byl v ustanoveních § 5 odst. 1, § 5a, § 5b a § 5c definován u zaměstnance, osoby samostatně výdělečně činné a u osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění. Z toho je zřejmé, že úmyslem zákonodárce bylo přímo v zákoně komplexně definovat všechny pojmy potřebné pro určení výše pojistného, a nikoliv umožnit vymezení jednoho z těchto pojmů pouze u jednoho druhu poplatníků pojistného formou podzákoného předpisu. Navíc připuštění možnosti vymezení vyměřovacího základu organizace a malé organizace nařízením vlády by znamenalo akceptaci stavu, při němž by se výše pojistného stanovila v podzákoném předpise. Takovou situaci však nelze připustit, neboť pokud zákon mocensky zavádí platební povinnost veřejnoprávní povahy a stanoví okruh poplatníků, kteří se jí nemohou vyhnout, pak také musí sám určit její výši. Opačný výklad by totiž byl minimálně v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, neboť v demokratickém právním státě nelze připustit, aby povinnou platbu veřejnoprávní povahy či její výši stanovil někdo jiný než zákonodárny sbor. Uvedená výhrada zákona tedy v projednávané věci znemožňovala definování pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace v nařízení vlády.

36. Nařízení vlády č. 39/2007 Sb. dále nabylo účinnosti až dnem 1. 3. 2007, přičemž jeho přechodné ustanovení § 2 věty druhé stanovilo, že pokud organizace a malá organizace neodvedly pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za kalendářní měsíce od počátku roku 2007 do dne nabytí účinnosti tohoto nařízení (tedy za leden a únor 2007), je jejich vyměřovacím základem za kalendářní měsíc, v němž toto nařízení nabylo účinnosti (tedy za březen 2007), úhrn vyměřovacích základů jejich zaměstnanců za uvedené období a tento kalendářní měsíc (tedy za leden, únor a březen 2007). Podle tohoto ustanovení bylo postupováno i v nyní projednávané věci, neboť při kontrole pojistného byl za březen 2007 vykázán nedoplatek pojistného nejenom za tento kalendářní měsíc, nýbrž i za leden a únor 2007.

37. Uvedené přechodné ustanovení nařízení vlády č. 39/2007 Sb. tedy mělo retroaktivní povahu. Právní věda přitom rozeznává retroaktivitu pravou a retroaktivitu nepravou. Pravá retroaktivita, jež je až na zcela výjimečné okolnosti nepřipustná, zahrnuje případy, kdy právní norma reglementuje vznik právního vztahu a nároky z něho vzešlé za dobu před její účinností. Naproti tomu nepravá retroaktivita, která je obecně přijímaná, neboť zabezpečuje kontinuitu právního řádu, spočívá v tom, že právní vztahy, které vznikly za účinnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem, a to až do doby účinnosti práva nového, avšak po jeho účinnosti se již řídí právem novým (srov. kupř. nález Ústavního soudu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94, či ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95). V dané věci se přitom nepochybně jednalo o pravou retroaktivitu, neboť ustanovení § 2 věty druhé nařízení vlády č. 39/2007 Sb. do vyměřovacího základu organizace a malé organizace za březen 2007, v němž nařízení nabylo účinnosti, zahrnovalo nejen součet vyměřovacích základů jejich zaměstnanců za tento kalendářní měsíc, nýbrž i za měsíce leden a únor 2007, které účinnosti nařízení předcházely, takže touto normou nové právo upravovalo zčásti právní vztahy, které vznikly za účinnosti práva starého.

38. Kromě nepřipustné retroaktivity znění § 2 věty druhé nařízení vlády č. 39/2007 Sb. navíc ještě v rozporu se zmocněním obsaženým v čl. 78 Ústavy České republiky vybočilo ze zákonných mezí. Zmíněné ustanovení nařízení vlády totiž vycházelo z úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců organizace a malé organizace za tři kalendářní měsíce, ačkoliv podle § 6 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., účinného v rozhodné době, byl rozhodným obdobím, z něhož se zjišťoval vyměřovací základ, pouze jeden kalendářní měsíc, a to ten, za který se pojistné platilo.

39. Na základě těchto skutečností nařízení vlády č. 39/2007 Sb. nebylo ústavně konformní a soud jím proto při svém rozhodování nebyl podle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky vázán. Závěr krajského soudu o neaplikovatelnosti nařízení vlády č. 39/2007 Sb. tedy Nejvyšší správní soud považuje za správný.

VI. Odvození pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace ze zákona č. 589/1992 Sb.

40. Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkami možnosti odvození vymezení pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace ze zákona a přípustnosti takového postupu.

41. Ústavní soud v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 4/95, Pl. ÚS 9/95, Pl. ÚS 2/97, Pl. ÚS 23/02, Pl. ÚS 40/02, Pl. ÚS 44/02, Pl. ÚS 25/06 a Pl. ÚS 24/07, které lze vyhledat na <http://nalus.usoud.cz>, učinil závěr, že „neurčitost některého ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty, a tudíž i právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů.“ Také Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 a ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, jež jsou dostupné na www.nssoud.cz, dovodil, že ne každá interpretační nejasnost povede k výkladu výhodnému pro subjekt, kterému je ukládána určitá povinnost. Vycházeje z těchto principů je tedy nutné učinit závěr, že také případná neurčitost některého ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. může vést k použití výkladu nevýhodného pro poplatníka pojistného, a to za předpokladu, že intenzita této neurčitosti ještě umožňuje jeho obsah dovodit za použití obvyklých výkladových metod.

42. Chybějící definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace v zákoně č. 589/1992 Sb. tedy ještě sama o sobě nemusela vést k výsledku zvýhodňujícího žalobce. Proto se Nejvyšší správní soud mohl zabývat tím, zda pojem vyměřovacího základu organizace a malé organizace bylo možné v rozhodné době spolehlivě a jednoznačně dovodit tak, aby o jeho vymezení nezůstaly žádné důvodné pochybnosti. Na tuto otázku si Nejvyšší správní soud odpověděl kladně.

43. Ustanovení § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, zařadilo do okruhu poplatníků pojistného také organizace, jimiž se rozuměly právnické nebo fyzické osoby, které zaměstnávaly více než 25 zaměstnanců, anebo sice méně, avšak evidenci mezd pro ně vedla jiná fyzická nebo právnická osoba,

kteřá zaměstnávala více než 25 zaměstnanců. Poplatníkem pojistného byly podle § 3 odst. 1 písm. b) také malé organizace, za které se považovaly právnické nebo fyzické osoby, které zaměstnávaly alespoň jednoho zaměstnance a nesplňovaly podmínky uvedené pod písmenem a). Organizace a malá organizace pak byla podle § 8 odst. 1 věty první povinna odvádět i pojistné, které byl povinen platit zaměstnanec, z čehož nepochybně vyplývá, že měla také povinnost odvádět pojistné, jež byla povinna platit za sebe. V přehledu, který byly organizace podle § 9 odst. 3 povinny zasílat příslušné správě sociálního zabezpečení, se uváděly údaje o výši vyměřovacího základu a o výši pojistného, což byly informace, jež se musely týkat jejich platební povinnosti, neboť v opačném případě by organizace byly povinny předkládat pouze přehled o vyměřovacích základech u jednotlivých zaměstnanců. Znění § 25a pak stanovilo, že pokud se podle zvláštního zákona uhrazuje náhrada mzdy, mzdové vyrovnání, doplatek ke mzdě nebo jiné obdobné plnění, uhrazuje se zaměstnavateli též pojistné, které je povinen z těchto plnění platit. Uvedené zákonné ustanovení přitom odkazovalo na znění § 7 odst. 1 písm. a), které stanovilo procentní sazbu pojistného u organizace a malé organizace. Ze všech těchto ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. tedy nepochybně vyplývá, že také v období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 byly organizace a malé organizace poplatníky pojistného a měly povinnost platit pojistné za sebe, a proto jejich platební povinnost nemohla zaniknout.

44. V souvislosti s vypuštěním definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace ze zákona č. 589/1992 Sb. by tedy bylo namístě uvažovat jen o nemožnosti stanovení výše pojistného. Ani k takové situaci však nedošlo. Podle § 4 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném v době od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, se totiž výše pojistného stanovila procentní sazbou z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období. Zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti tedy určil tři veličiny a způsob, pomocí nichž se stanovila celková výše pojistného organizace a malé organizace, kterou tato byla povinna platit za sebe samu. Dvě z těchto veličin zákon č. 589/1992 Sb. výslovně definoval. Podle jeho ustanovení § 6 byl totiž v případě organizace a malé organizace rozhodným obdobím, z něhož se zjišťoval vyměřovací základ, kalendářní měsíc, za který se pojistné platilo, pokud se dále nestanovilo jinak. Sazba pojistného z vyměřovacího základu pak u organizace a malé organizace činila 26 %, z toho 3,3 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění a 1,2% na státní politiku zaměstnanosti. Z veličin potřebných pro stanovení výše pojistného u organizace a malé organizace tedy v zákoně č. 589/1992 Sb. nebyla v rozhodné době obsažena pouze definice pojmu jejich vyměřovacího základu.

45. Nicméně ustanovení § 5 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, definovalo pojem vyměřovacího základu zaměstnance, který byl rovněž poplatníkem pojistného, jak vyplývalo ze znění § 3 odst. 1 písm. c) téhož právního předpisu. Vyměřovacím základem zaměstnance byl podle § 5 odst. 1 úhrn příjmů, které byly předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nebyly od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, přičemž zúčtovaným příjmem se rozumělo plnění, jehož hodnota byla na příslušném účtu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě poskytnuto zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch. Odstavec druhý téhož zákonného ustanovení pak vyjmenoval příjmy uvedené v odstavci prvním, které se do vyměřovacího základu zaměstnance nezahrnovaly. Naopak odstavec

třetí určil další příjmy, jež se spolu s příjmy uvedenými v odstavci prvním zahrnovaly do vyměřovacího základu zaměstnance.

46. Právě jen zaměstnanci přitom mohli být účastníky systémů nemocenského pojištění, důchodového pojištění a zajištění v zaměstnanosti, na něž se platilo pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Organizacím a malým organizacím jako jejich zaměstnavatelům žádné plnění z uvedených systémů sociálního pojištění či sociálního zabezpečení nenáleželo a ani náležet nemohlo a jejich úlohou, kterou jim zákon č. 589/1992 Sb. ukládal, bylo odvádět pojistné za své zaměstnance. Tato jejich povinnost byla přitom vynucována nejen hrozbou platby penále z dluženého pojistného podle § 20 zákona č. 589/1992 Sb., nýbrž dokonce pohrůžkou uložení trestu pro trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona č. 140/1961 Sb. Z toho je zřejmé, že organizace a malá organizace, kterou zákon č. 589/1992 Sb. považoval za poplatníka pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti i v rozhodné době, mohla platit pojistné za sebe samu pouze z těch příjmů svých zaměstnanců, které se zahrnovaly do jejich vyměřovacího základu. Proto vyměřovacím základem organizace a malé organizace nemohlo být nic jiného než součet vyměřovacích základů jejich zaměstnanců.

47. Tomuto logickému vývodu zcela odpovídalo i ustanovení § 21 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném v období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, které upravovalo výši přírážky k pojistnému na sociální zabezpečení. Podle jeho věty první mohla výše přírážky k pojistnému činit až 5 % z vyměřovacího základu [§ 5 odst. 1 písm. b)] za jednotlivé měsíce, za které se přírážka k pojistnému platí. Znění § 21 odst. 2 věty první tedy odkazovalo na zákonné ustanovení, které do 31. 12. 2006 vymezovalo vyměřovací základ organizace a malé organizace a jež bylo kvůli legislativnímu pochybení vypuštěno, aniž bylo v rozhodné době nahrazeno jiným ustanovením. Věta druhá § 21 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb. však tuto vymizelou definici zopakovala, jelikož stanovila, že jestliže se zjištěné nedostatky týkají jen nižší složky organizace nebo malé organizace, stanoví se přírážka k pojistnému jen z úhrnu vyměřovacího základu zaměstnanců v této nižší složce. Rovněž znění zákona č. 589/1992 Sb. účinné v rozhodné době tedy obsahovalo výslovný návod pro vymezení pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace.

48. Systematický i teleologický výklad zákona č. 589/1992 Sb. tedy vede Nejvyšší správní soud k jednoznačnému závěru, podle něhož také pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 bylo možné vyměřovací základ organizace a malé organizace vymezit jako částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců.

49. K takovému vývodu lze zcela nesporně dospět i za použití výkladu historického. Zákon č. 585/2006 Sb. totiž pouze odkládal účinnost nového zákona o zaměstnanosti a většiny ustanovení na něho navazujícího zákona č. 189/2006 Sb. a jeho záměrem určité nebylo znemožnit stanovení výše pojistného u organizace a malé organizace. Tomuto poznatku plně odpovídá i aktivita zákonodárce vynaložená počátkem roku 2007, jež spočívala ve snaze opětovně upravit v zákoně č. 589/1992 definici vyměřovacího základu organizace a malé organizace, a to formou „přílepku“ k návrhu zákona, který s pojistným nesouvisel. Po zjištění, že tato procedura nemůže být po zásahu Ústavního soudu úspěšná, pak zákonodárce schválil zákon č. 153/2007 Sb., který do zákona o pojistném na sociální

zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti vložil definici zmíněného pojmu, jež plně odpovídala právní úpravě účinné do 31. 12. 2006. Navíc je zapotřebí zdůraznit, že vyměřovací základ zaměstnavatele jakožto částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jeho zaměstnanců, byl vymezen také v ustanovení § 5a zákona č. 589/1992 Sb., ve znění zákona č. 189/2006 Sb., které sice pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 nebylo účinné, avšak bylo platné. I s přihlédnutím k tomuto vývoji právní úpravy se tedy vymezení pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace za rozhodné období, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud, nemůže pro adresáty příslušných právních norem jevit jako nikterak překvapivé a neočekávané.

50. Lze tedy shrnout, že všechny v úvahu přicházející interpretační metody vedou ke spolehlivému a zcela jednoznačnému závěru, že i pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 byl vyměřovací základ organizace a malé organizace s potřebnou mírou určitosti vymezen jako částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Žádný jiný, stejně přesvědčivý výklad tohoto pojmu, se přitom nejenže nenabízí, ale ani nepřichází v úvahu, jelikož vyměřovací základ organizace a malé organizace ze shora uvedených důvodů nepředstavoval samostatně definovatelný pojem, nýbrž se ze své podstaty mohl odvozovat jen od vyměřovacího základu zaměstnance. Ten zůstal v rozhodném období v zákoně č. 589/1992 Sb. definován, a proto nelze uvažovat ani o tom, že by vyměřovací základ organizace a malé organizace byl natolik neurčitý pojem, že by ho vůbec nebylo možné vymezit a tudíž ani stanovit výši pojistného. Ostatně ani žalobce v průběhu správního řízení i řízení před správními soudy nemožnost odvození vymezení tohoto pojmu nikterak nenamítal a v tomto směru jen poukazoval na to, že jej zákon č. 589/1992 Sb. pro rozhodné období výslovně nedefinoval.

51. Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil se závěrem krajského soudu, podle kterého chybějící definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace nebyla nahraditelná ani odvoditelná z žádného jednotlivého ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. ani ze souhrnu více jeho ustanovení a v důsledku této skutečnosti žalobci nevznikla povinnost platit pojistné za sebe samého.

VII. Závěrečné shrnutí a jeho procesní vyústění

52. Lze tedy shrnout, že v důsledku několika novelizací zákona č. 589/1992 Sb. přijatých v roce 2006 došlo k legislativnímu pochybení, které spočívalo v tom, že tento zákon pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 neobsahoval výslovnou definici vyměřovacího základu organizace a malé organizace jakožto jednoho ze základních pojmů právní konstrukce pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

53. Vymezení pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace v nařízení vlády č. 39/2007 Sb., které nabylo účinnosti dnem 1. 3. 2007, bránila výhrada zákona, neboť ze zákona č. 589/1992 Sb. vyplývá, že přímo v něm pojal zákonodárce úmysl komplexně definovat všechny pojmy potřebné pro určení výše pojistného, a nikoliv umožnit vymezení jednoho z těchto pojmů pouze u jednoho druhu poplatníků pojistného formou podzákonného předpisu. Navíc pokud zákonodárce mocensky zavedl platební povinnost veřejnoprávní povahy, které se nebylo možné vyhnout, a stanovil okruh poplatníků, pak musel také sám určit její výši a toto oprávnění nebylo možné svěřit

podzákonému předpisu vydaného exekutivou. Konečně pak mělo nařízení vlády č. 39/2007 Sb. nepřipustnou retroaktivní povahu a vybočilo ze zákonných mezí, neboť jeho ustanovení § 2 věty druhé zčásti upravovalo právní vztahy, které vznikly před jeho účinností a vycházelo z příslušných údajů za tři kalendářní měsíce, ačkoliv podle § 6 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. je rozhodným obdobím jeden kalendářní měsíc. Při nemožnosti odvození definice pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace ze zákona by tedy nařízení vlády č. 39/2007 Sb. nebylo ústavně konformní a soud by jím proto při svém rozhodování nebyl podle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky vázán.

54. Podle judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu neurčitost některého ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty a právního státu pouze tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů, a proto ne každá interpretační nejasnost povede k výkladu výhodnému pro subjekt, jemuž je ukládána určitá povinnost. Proto i případná neurčitost některého ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. může vést k použití výkladu nevýhodného pro poplatníka pojistného, a to za předpokladu, že intenzita této neurčitosti ještě umožňuje jeho obsah dovodit za použití obvyklých výkladových metod.

55. Zákon č. 589/1992 Sb., ve znění účinném pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2006, zařadil do okruhu poplatníků pojistného také organizace a malé organizace a stanovil jim povinnost odvádět pojistné, které byly povinny platit za sebe. Tato jejich platební povinnost tedy nemohla v rozhodné době zaniknout. Výše pojistného organizace a malé organizace za sebe samu se pak stanovila za pomoci tří veličin, z nichž zákon č. 589/1992 Sb. obsahoval a výslovně definoval rozhodné období a sazby pojistného. Rovněž tak obsahoval i pojem vyměřovacího základu organizace a malé organizace, jehož vymezení bylo možné jednoznačně dovodit z definice vyměřovacího základu zaměstnance, neboť jen zaměstnanci se mohli účastnit systémů sociálního pojištění a sociálního zabezpečení, na které se pojistné platilo, přičemž jejich zaměstnavatelům žádné plnění z těchto systémů náležet nemohlo. Organizace a malá organizace tedy mohla platit pojistné za sebe samu pouze z těch příjmů svých zaměstnanců, které se zahrnovaly do jejich vyměřovacího základu. Navíc výslovný návod pro vymezení pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace byl v rozhodné době obsažen v ustanovení § 21 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb., jež stanovilo výši přírážky k pojistnému na sociální zabezpečení až do 5 % z vyměřovacího základu organizace a malé organizace, který byl ve vztahu k jejich nižším složkám určen jako úhrn vyměřovacích základů zaměstnanců této nižší složky. Z jednotlivých ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. ve znění účinném v rozhodném období, lze tedy učinit přesvědčivý, spolehlivý a zcela jednoznačný závěr, že vyměřovacím základem organizace a malé organizace nemohlo být ani v rozhodné době nic jiného než částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Tento závěr nemá výkladovou alternativu a podporují ho všechny v úvahu přicházející interpretační metody, přičemž žádná jiná interpretace vůbec nepřichází v úvahu.

56. I přes absenci výslovné definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace ve znění zákona č. 589/1992 účinného v době od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 bylo tedy zákonné ustanovení zakotvující tento pojem možné pomoci příslušných interpretačních postupů stanovit natolik určitě, že o jeho vymezení nemohlo být žádných nejasností.

57. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že takový závěr mohl učinit pouze s ohledem na to, že vyměřovací základ organizace a malé organizace nepředstavoval samostatně definovatelný pojem, neboť ze své podstaty mohl být odvozován jen od vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Jestliže by však ze zákona č. 589/1992 Sb. byla kupříkladu vypuštěna definice vyměřovacího základu zaměstnance, tak by zřejmě nebylo možné učinit žádný jednoznačný výklad tohoto pojmu a v takovém případě by muselo být rozhodnuto „ve prospěch“ poplatníků nejen ve vztahu k pojistnému placeného zaměstnanci, nýbrž i ve vztahu k pojistnému placeného organizací a malou organizací, neboť jestliže by nebylo možné spolehlivě stanovit vyměřovací základ zaměstnanců, pak by zaměstnavatel nemohl určit ani úhrn těchto vyměřovacích základů. Obdobně by nejspíše muselo být postupováno i při vypuštění jiného pojmu, za pomoci něhož se stanoví výše pojistného. V takových případech by Nejvyšší správní soud musel zřejmě rozhodnout ve „prospěch poplatníka pojistného“ bez ohledu na mimořádně nepříznivý dopad na státní rozpočet, který by takový postup vyvolal. Úlohou soudní moci totiž rozhodně není napravovat následky chaotického a vadného způsobu přijímání zákonů v Parlamentu České republiky za účelem zabránění značných ekonomických ztrát z toho plynoucích. Naopak jeho povinností je rozhodovat podle práva a určitý legislativní nedostatek tak může překlenout jen tehdy, když na základě všech v úvahu přicházejících výkladových metod dospěje ke zcela jednoznačnému a nepochybnému závěru, jak již bylo zmíněno.

58. Jestliže však lze takový spolehlivý výklad učinit, pak není možné poukazem na určitou legislativní chybu dospět k závěru o zániku platební povinnosti či o nemožnosti stanovení její výše. Takový výklad by totiž byl zcela mechanický a odhlízející od smyslu jednotlivých institutů, celkového kontextu interpretované normy a historie vzniku a novelizací zákona. Zároveň by neodpovídal principu materiálního právního státu, k němuž se především hlásí Česká republika, jak vyplývá z jejího vymezení jako demokratického právního státu, které je zakotveno v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 9. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 51/06). Takový mechanický výklad by obzvláště nebyl namístě i proto, že by byl v neprospěch účastníků systémů nemocenského pojištění, důchodového pojištění a zajištění v nezaměstnanosti, kteří čerpali dávky z těchto systémů poskytované, neboť průběžné financování sociálního pojištění je založeno na principu, podle něhož se na dávkách vyplácí to, co se na pojistném vybere. V tomto směru si je zapotřebí uvědomit, že právo neslouží pouze k ochraně práv a zájmů jednotlivce, nýbrž *„je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS). Proto za situace, kdy bylo v rozhodné době zcela nepochybně zřejmé, že vyměřovací základ organizace a malé organizace se nemohl odvíjet od ničeho jiného než od vyměřovacího základu jejich zaměstnanců, tak nelze

poukazem na absenci definice tohoto pojmu v zákoně č. 589/1992 Sb. rozhodnout v neprospěch účastníků uvedených systémů sociální ochrany. Ostatně možnosti spolehlivého odvození pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace i bez jeho definice na základě jednotlivých ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. si byl nepochybně vědom i žalobce, o čemž svědčí to, že v průběhu správního řízení i řízení před správními soudy neuvedl jediný argument, na základě něhož by bylo možné uvažovat o zániku povinnosti platit pojistné v rozhodné době, popřípadě o nemožnosti určit jeho výši.

59. Lze uzavřít, že i při absenci výslovné definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace bylo možné tento pojem ze zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, s potřebnou mírou určitosti vymezit jako částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Krajský soud proto pochybil, když dospěl k závěru, že chybějící definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace nebyla nahraditelná ani odvoditelná z žádného jednotlivého ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. ani ze souhrnu více jeho ustanovení. V předcházejícím řízení tedy došlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem, v důsledku čehož je napadený rozsudek nezákonný. Tím došlo k naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

60. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán výše uvedeným právním názorem. V novém rozhodnutí pak podle § 110 odst. 2 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

61. V dalším řízení pak krajský soud v souladu s ustanovením § 10 odst. 1 věty první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, rozhodne také o vrácení zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby v částce 2 000 Kč žalobci, pokud tento byl žalobcem skutečně uhrazen, neboť podle § 11 odst. 1 písm. b) téhož právního předpisu se od poplatku osvobozují také řízení ve věcech pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a žalobce by tak nebyl povinen poplatek zaplatit. Předtím však bude muset krajský soud ověřit, zda k úhradě soudního poplatku skutečně došlo, neboť ten sice byl v napadeném rozsudku zahrnut do nákladů řízení o žalobě, které měla stěžovatelka žalobci uhradit, avšak v soudním spise není žádný záznam o platbě poplatku převodním příkazem na účet soudu, kterou žalobce avizoval v žalobě.

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

V Brně dne 25. února 2010

JUDr. Marie Turková
předsedkyně
senátu

