



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **J. D.**, zastoupený Mgr. Jarmilou Grumlovou, advokátkou se sídlem Politických vězňů 98, Kolín, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 25, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2017, č. j. 45 A 57/2015 - 20,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2017, č. j. 45 A 57/2017 - 20, jímž byla zamítnuta jeho žaloba ze dne 20. 7. 2015 proti rozhodnutí žalované ze dne 22. 5. 2015, č. j. 42000/005450/15/010/AK, sp. zn. OSVC/PR/143/15.

[2] Žalobce dne 28. 4. 2014 podal přehled o příjmech a výdajích osoby samostatně výdělečně činné (dále též „OSVČ“) ve smyslu § 15 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“), pro vedlejší samostatnou činnost za rok 2013. Dle předloženého přehledu činil daňový základ (základ daně z příjmů fyzických osob) 1 119 262 Kč, vypočtený vyměřovací základ pojistného 559 631 Kč a rozdíl mezi pojistným a úhrnem zaplacených záloh pojistného na sociální zabezpečení činil 163 413 Kč. Tuto částku následně žalobce uhradil ve dvou splátkách. Dne 3. 11. 2014 požádal žalobce o vrácení přeplatku, neboť měl za to, že doplatek na pojistném měl správně činit pouze částku 3071 Kč. Žalobce namítal, že vyměřovací základ pro pojistné by

měl být shodný jako v případě daně z příjmů fyzických osob, při jejímž výpočtu je zohledněn rozdíl mezi účetním a faktickým ziskem v podobě odečtu daňové ztráty dle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a daňový základ, jímž se dle § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení pro účely tohoto zákona rozumí základ daně nebo dílčí základ daně stanovený podle § 7 zákona o daních z příjmů z příjmů ze samostatné činnosti po úpravě podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů a od něhož se odvozuje rovněž vyměřovací základ pojistného, tak měl činit pouze 21 031 Kč.

[3] Rozhodnutím Okresní správy sociálního zabezpečení Kolín ze dne 3. 4. 2015, č. j. 42004/006103/15/130/KS-R-88, sp. zn. OSVC/R/88/15, bylo na základě žádosti žalobce určeno, že přeplatek na pojistném na důchodové pojištění a na příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za rok 2013 ve výši 160 342 Kč nevznikl. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal. Rozhodnutím České správy sociálního zabezpečení, pracoviště pro Prahu a střední Čechy, ze dne 22. 5. 2015, č. j. 42000/005450/15/010/AK, sp. zn. OSVC/PR/143/15, bylo jeho odvolání zamítnuto a rozhodnutí okresní správy sociálního zabezpečení bylo potvrzeno.

[4] Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Praze. Žalobce byl toho názoru, že při výběru pojistného by neměly být postihovány prostředky, které nepředstavují faktický příjem. Předmětem podnikání žalobce je poskytování finančních služeb. Aby mohl docílit příjmů, musel nejprve vynaložit vlastní prostředky na poskytnutí půjček a úvěrů. V některých letech vložené prostředky převyšovaly příjmy a představovaly účetní ztrátu. V roce 2013 došlo ke zvýšené kumulaci inkasa pohledávek. Tyto příjmy však nepředstavovaly faktický zisk a žalobce se tak dostal do situace, kdy musel na pojistném odvádět částky, které nejsou jeho faktickým ziskem, což pro něj mělo likvidační charakter. Uvedl, že považuje stávající právní úpravu za diskriminační, neboť § 5b zákona o pojistném na sociálním zabezpečení dle něj zakládá nerovné postavení pro poplatníky pojistného oproti poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, jejichž vyměřovací základy by měly být stejné. V tomto směru byla dle žalobce napadená rozhodnutí nesprávná. Žalobce také navrhl, aby soud případně přerušil řízení a předložil věc Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení § 5b odst. 1 a souvisejících ustanovení zákona o pojistném na sociální zabezpečení.

[5] Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 30. 1. 2017, č. j. 45 A 57/2015 – 20, zamítl. Ve svém rozhodnutí krajský soud citoval předmětnou úpravu zákona o pojistném na sociální zabezpečení týkající se daňového základu, na němž je závislý vyměřovací základ pojistného, a dospěl k závěru, že § 5b zákona o pojistném na sociální zabezpečení neumožňuje výklad preferovaný žalobcem, tedy že vyměřovací základ pro pojistné by měl být stanoven shodně jako v případě daně z příjmů fyzických osob, a mělo by tedy být možné odečíst daňovou ztrátu. Svůj závěr krajský soud postavil na výkladu daného ustanovení, ale také na výslovném vyloučení této možnosti v poslední větě § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění účinném od 1. 1. 2012.

[6] Ohledně návrhu žalobce na předložení věci Ústavnímu soudu se krajský soud odvolal na judikaturu Ústavního soudu s tím, že obdobně, jako je tomu v případě daní, se u stanovení výše pojistného na sociální zabezpečení jedná o politiku státu, v níž má zákonodárce široké možnosti uvážení, a Ústavní soud proto zasáhne až tehdy, kdy by

pokračování

došlo k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. „rdousícího efektu“ anebo k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické nebo neakcesorické podobě (viz plenární nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, či ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03).

[7] Krajský soud však neshledal, že by došlo k některé z těchto situací. Předně odkázal na odlišnost systémů daní a sociálního zabezpečení, přičemž zdůraznil, že je na zákonodárci, jakým způsobem výběr daně z příjmů a výběr pojistného upraví. Jedná se o systémy odlišné i svou podstatou - účast na pojistném systému zakládá nárok na dávky, systém daňový je naopak postaven na povinnosti odvést peněžité plnění státu bez jakéhokoli nároku. Skutečnost, že při úpravě pojistného zákonodárce využívá odkazů na úpravu daně z příjmů fyzických osob, neznamená, že by nutně i v rámci tohoto systému musel převzít veškeré výhody. V odlišnosti pravidel pro výpočet pojistného a daně z příjmů fyzických osob rozpor s ústavním pořádkem tedy dle krajského soudu spatřovat nelze. Rozdílná právní úprava základu pro výpočet pojistného nepředstavuje ani nerovné zacházení se subjekty nacházejícími se ve stejné či srovnatelné situaci. Poplatníci pojistného a poplatníci daně z příjmů fyzických osob navíc ani nepředstavují oddělené skupiny, naopak většinou bude tatáž osoba současně poplatníkem daně z příjmů fyzických osob i pojistného. Rozdíly v právní úpravě vyměřovacího základu pojistného oproti dani z příjmů fyzických osob nelze považovat za protiústavní diskriminaci poplatníků pojistného.

[8] Dle krajského soudu nelze shledat ani „rdousící“ či likvidační efekt úpravy na podnikání žalobce, neboť úvěry nebo půjčky, tedy předmět podnikání žalobce, nejsou dle § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů fyzických osob, a proto se neprojeví ani v základu daně, ani v daňové ztrátě. Krajský soud navíc poukázal na skutečnost, že žalobce částku nejdříve v celé výši uhradil a nevyužil instituty vhodné pro tíživé situace, jako např. § 20a odst. 2 zákona o pojistném na sociální zabezpečení nebo § 104ch zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, v relevantním znění (dále jen „zákon o provádění sociálního zabezpečení“), ve spojení s vyhláškou č. 161/1998 Sb., o promíjení penále správami sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

II.

Obsah kasační stížnosti

[9] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatel ve své kasační stížnosti zopakoval, že vyměřovací základ pro výpočet pojistného na sociální zabezpečení by měl být shodný jako v případě výpočtu daně z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů po úpravě dle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů.

[11] Aby stěžovatel jako poskytovatel finančních služeb mohl docílit příjmů, musí vynaložit vlastní prostředky na poskytování půjček a úvěrů, které následně přesahují

příjmy z podnikání a jejich vracení ve splátkách představuje účetní ztrátu. V roce 2013 byla stěžovateli vrácena větší částka, avšak nepředstavovala faktický zisk, neboť je od ní třeba odečíst ztrátu, kterou stěžovatel měl v předchozích letech. Dle stěžovatele je tedy třeba rozlišovat mezi účetním a faktickým hospodářským výsledkem.

[12] Jestliže je tato situace zohledněna v § 34 zákona o daních z příjmů, a nikoliv v zákoně o sociálním zabezpečení, může dle stěžovatele docházet k neoprávněnému majetkovému prospěchu. Pokud je stěžovatel nucen odvádět finanční prostředky, které však nejsou v daném roce faktickým příjmem, dostává se do situace likvidačního charakteru. K argumentu krajského soudu o nevyužití možnosti povolení splátek či prominutí penále stěžovatel uvedl, že jej k zaplacení vedla obava ze vzniku a dalšího nárůstu pohledávky a příslušenství. Stěžovatel dle svého tvrzení uhradil částku ve dvou splátkách právě proto, že tak vysokou částku k dispozici neměl a musel využít jiných zdrojů. Na prominutí navíc nevzniká právní nárok. Dle stěžovatele by mu nemělo jít k tíži, že má zodpovědný přístup k plnění povinností, ačkoliv s nimi nesouhlasí.

[13] Stěžovatel dále uvedl, že ačkoliv se jedná o dva systémy, tedy daňový a pojistný, a je na zákonodárci, jak tyto systémy vymezí, ohledně vyměřovacího základu by měla být stanovena jednotná úprava, založená na objektivních a rozumných důvodech a spravedlivých principech. Jestliže sám zákonodárci odkazuje na úpravu daně z příjmů, není dle stěžovatele žádný důvod pro nezahrnutí odečtu ztráty i pro pojistné na sociální zabezpečení.

[14] Stěžovatel zopakoval, že je přesvědčen, že § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení je diskriminační a zakládá nerovnost v odvodech do státního rozpočtu mezi odvody daňovými a pojistnými. V posuzovaném případě sice jde dle stěžovatele o shodné subjekty, a to fyzické osoby samostatně výdělečně činné, a projevují se zde rozdíly v nárokovosti dávek od státu, nicméně dle stěžovatele by stát neměl stanovit odvod z částky, kterou podnikatel v daném období fakticky nevydělal. Odvody pojistného neodpovídající možnostem podnikatele jsou dle stěžovatele nespravedlivé a v rozporu s politikou podpory drobných podnikatelů.

III.

Vyjádření žalované

[15] Žalovaná ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na změnu při stanovení vyměřovacího základu OSVČ pro pojistné na sociální zabezpečení, kdy s účinností od 1. 1. 2009 je dle § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení vyměřovacím základem částka, kterou si OSVČ určí, ne však méně než 50 % daňového základu, který se pro účely tohoto zákona stanoví pomocí § 7, § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů, avšak dle tohoto ustanovení nebude snížen o daňovou ztrátu dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z hlediska daně z příjmů dle žalované není ztráta daňovým výdajem, ale položkou odčitatelnou od základu daně, přičemž z hlediska pojistného na sociální zabezpečení nelze odečíst ztrátu z podnikání z předchozích období od základu daně.

[16] Žalovaná uzavřela, že správní orgán prvního stupně postupoval zcela v souladu s platnou právní úpravou a nepochybil, pokud žádosti o vrácení přeplatku nevyhověl, neboť přeplatek nevznikl. Na základě kasačních námitek nevidí žalovaná žádný důvod odchýlit se

pokračování

od závěrů krajského soudu. Správní řízení dle žalované proběhlo v souladu s právními předpisy a nelze v něm spatřovat jakékoliv pochybení správních orgánů. Žalovaná tedy navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] V posuzovaném případě stěžovatel brojí proti právní úpravě obsažené v § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení, kterou považuje za protiústavní, a to zejména vzhledem k údajné diskriminační povaze předmětného ustanovení, jež má zakládat nerovné postavení poplatníků daně z příjmů fyzických osob a poplatníků pojistného na důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ze strany osob samostatně výdělečně činných. Ve svém důsledku pak na základě této úpravy dle stěžovatele dochází k zásahu do jeho majetkového substrátu, který pro něj má dle jeho vyjádření likvidační charakter. Stěžovatel ve své podstatě namítá zásah do ústavního práva vlastnit majetek z důvodu dle něj příliš vysokého odvodu pojistného na sociální zabezpečení. Krajský soud nevyhověl návrhu stěžovatele na předložení věci Ústavnímu soudu, neboť dospěl k závěru, že právní úprava je ústavně konformní. Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje.

[20] Z předmětné právní úpravy vyplývá, že zákon o pojistném na sociálním zabezpečení při stanovení vyměřovacího základu navazuje na zákon o daních z příjmů, neboť oba primárně vycházejí ze základu daně z příjmů fyzických osob. Rozdílný je ovšem další postup dle § 16 zákona o daních z příjmů při stanovení daňové povinnosti ze základu daně z příjmů fyzických osob na straně jedné a stanovení pojistného na základě sazby pojistného z vyměřovacího základu pojistného na sociální zabezpečení dle § 5b zákona o pojistném na sociální zabezpečení na straně druhé. Sazba daně z příjmů fyzických osob je stanovena na 15 % základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně a o položky odčitatelné od základu daně. Sazba pojistného u OSVČ je v § 7 odst. 1 písm. c) zákona o pojistném na sociální zabezpečení stanovena ve výši 29,2 % z vyměřovacího základu dle § 5b zákona o pojistném na sociálním zabezpečení, který činí nejméně 50 % základu daně z příjmů fyzických osob, aniž by přitom docházelo k zohlednění nezdánitelné části základu daně či položek odčitatelných od základu daně.

[21] Základ daně z příjmů fyzických osob je vymezen v § 5 ve spojení s § 23 zákona o daních z příjmů, přičemž, jak vyplývá z § 16 zákona o daních z příjmů, snížení rozhodné částky vycházející ze základu daně o odčitatelné položky uvedené v § 34 zákona o daních z příjmů (včetně daňové ztráty z předchozích zdaňovacích období) již není úpravou vlastního základu daně, ale dalším postupem při stanovení konečné výše daně z příjmů fyzických osob. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 305/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, bylo záměrem změny právní úpravy vyměřovacího základu pojistného, jenž nyní vychází ze základu daně z příjmů fyzických osob, především snížení administrativní náročnosti výpočtu vyměřovacího základu pro osoby samostatně výdělečně činné. Daňový základ přitom vstupuje do stanovení vyměřovacího základu pojistného přesně v té podobě, jak byl nejprve určen pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob, tedy před odečtením odčitatelných položek, které ovlivňují konečnou daňovou povinnost, nikoliv však samotný základ daně.

[22] Výslovné vyloučení snížení daňového základu o daňovou ztrátu (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů) bylo do § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení vloženo zákonem č. 470/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, a to dle důvodové zprávy „*k zamezení pochybností*“. Lze tedy dovodit, že již před účinností tohoto zákona bylo úmyslem zákonodárce vycházet v § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení pouze z vlastního základu daně z příjmů fyzických osob bez toho, aby byly při stanovení vyměřovacího základu pojistného jakkoli zohledněny položky odčitatelné od základu daně.

[23] Stěžovatel ovšem spatřuje protiústavnost této právní úpravy především v tom, že dle jeho názoru nedůvodně diskriminuje poplatníky pojistného dle zákona o pojistném na sociálním zabezpečení oproti poplatníkům daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů právě tím, že při výpočtu výše pojistného neumožňuje zohlednit odčitatelné položky daně, konkrétně daňovou ztrátu z předchozích období.

[24] V této souvislosti je vhodné připomenout ustálenou judikaturu Ústavního soudu k otázce ústavního principu rovnosti. Například v plenárním nálezu ze dne 23. 3. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 8/07, publ. pod č. 135/2010 Sb., Ústavní soud konstatoval, že „*[v]ýrazem ústavního zákazu libovůle při stanovování práv a povinností subjektů je ústavní princip rovnosti. Shrnutí předchozí judikatury Ústavního soudu k právním z něj plynoucím představuje nálezn sp. zn. Pl. ÚS 6/05 ze dne 13. 12. 2005 (N 226/39 SbNU 389; 531/2005 Sb.). (...) Obsah principu rovnosti tím Ústavní soud posunul do oblasti ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování subjektů a práv. (...) Jinými slovy řečeno, Ústavní soud ve své judikatuře interpretuje ústavní princip rovnosti ve smyslu akcesorické i neakcesorické rovnosti*“. Jak již připomněl krajský soud, Ústavní soud např. v plenárním nálezu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, publ. pod č. 40/2003 Sb., mj. zdůraznil, že „*ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek*“. O nepřípustnou diskriminaci se jedná tehdy, pokud je se dvěma skupinami subjektů zacházeno ve stejné situaci odlišně, aniž by pro to existoval objektivní a rozumný důvod. Právě tímto způsobem vymezil možnost rozdílného zacházení Ústavní soud

pokračování

například v plenárním nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, publ. pod č. 220/2012 Sb.: „*Určitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže tedy být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát o to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech (legitimní cíl zákonodárce) a aby mezi tímto cílem a prostředky k jeho dosažení (právní výhody) existoval vztah přiměřenosti (...). V oblasti občanských a politických práv a svobod, již imanentně charakterizuje povinnost státu zdržet se zásahů do nich, existuje pro preferenční (tedy svou podstatou aktivní) zacházení s některými subjekty obecně jen minimální prostor. Naproti tomu v oblasti práv hospodářských, sociálních, kulturních a menšinových, v nichž je stát začasté povinován k aktivním zásahům, jež mají odstranit křiklavé aspekty nerovnosti mezi různými skupinami složitě sociálně, kulturně, profesně či jinak rozvrstvené společnosti, disponuje zákonodárce logicky mnohem větším prostorem k uplatnění své představy o přípustných mezích faktické nerovnosti uvnitř ní. Volí proto preferenční zacházení mnohem častěji.*“ (shodně též již citovaný náleze ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02).

[25] I stěžovatel přitom uznává, že systém daňový a systém výběru pojistného na sociální zabezpečení jakožto systém veřejného pojištění jsou dva svébytné, autonomní systémy. Také Ústavní soud v usnesení ze dne 3. 8. 2000, sp. zn. II. ÚS 149/2000, uvedl, že „*není možné srovnávat placení daní, které má různý zdroj, základní označení (výslovně daně a poplatky - čl. 11 odst. 5 Listiny) a různé určení, s placením pojistného na sociální zabezpečení, které je platbou od daní a poplatků oddělenou, byť se jedná rovněž o příjem státního rozpočtu. Zde je dán zákonodárci prostor, aby v rámci úpravy systému sociálního pojištění podle čl. 30 Listiny zvážil jak výši pojistného, tak také veřejnoprávních sankcí za jeho neplacení, včasné neplacení nebo neplacení ve stanovené výši, a to z hlediska důsledků, které by neplnění povinností mohlo mít, a z hlediska účelu, který je výběrem pojistného sledován. (...) Systém veřejného pojištění je jako každý pojišťovací systém limitován objemem finančních prostředků, který se získává na základě povinnosti platit pojistné. Tato úprava je vyhrazena zákonodárci, který nemůže postupovat libovolně, ale při stanovení preferencí musí přiblížit ke sledovaným veřejným hodnotám (náleze Pl. ÚS 12/94 - č. 92/1995 Sb.)*“.

[26] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že u posuzované úpravy není v prvé řadě vůbec možné porovnávat zacházení s dvěma odlišnými skupinami osob, neboť poplatníci daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti a poplatníci pojistného na sociální zabezpečení z řad OSVČ jsou ve většině případů tytéž osoby. Dále je zřejmé, že placení daně z příjmů fyzických osob a placení pojistného na sociální zabezpečení u OSVČ nejsou srovnatelné situace, neboť, jak již bylo vysvětleno, jedná se o dva zcela autonomní systémy, které se liší, jak rovněž správně připomněl krajský soud, nejen účelem vybírané veřejné platby, ale též samotným výpočtem daně na straně jedné a pojistného na straně druhé. Základ daně z příjmů fyzických osob sice slouží jako určitá výchozí pomůcka také pro stanovení vyměřovacího základu pojistného, dále jsou však samotný tento vyměřovací základ i příslušná sazba u pojistného stanoveny zcela odlišně, než je tomu u daně z příjmů fyzických osob. O porušení ústavního principu rovnosti se tedy v žádném případě nejedná (srov. též posouzení do určité míry srovnatelné otázky v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Ads 327/2018 – 27, publ. pod č. 3833/2019 Sb. NSS).

[27] Druhý důvod neústavnosti § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení spatřoval stěžovatel v tom, že má údajně „rdousící efekt“, resp. likvidační účinek na jeho podnikání.

[28] Ústavní soud přitom v již citovaném plenárním nálezu ze dne 23. 3. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 8/07, konstatoval, že při posuzování ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky (včetně zákonem stanoveného povinného pojištění) je třeba respektovat široký prostor zákonodárce pro vlastní uvážení, pokud jeho výsledkem není extrémní disproportionálnost posuzované úpravy nebo pokud taková úprava neobsahuje prvek libovůle. Ústavní soud v tomto nálezu dále zdůraznil následující: *„Jakkoli je pojistné na důchodové pojištění veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici podle čl. 11 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod [viz též sp. zn. Pl. ÚS 12/94 ze dne 12. 4. 1995 (N 20/3 SbNU 123; 92/1995 Sb.).]“* Ve své judikatuře k posouzení takto definované proporcionality zásahu do vlastnického práva poplatníka v daňové oblasti pak Ústavní soud konstantně zastává názor, že zásah do vlastnického práva nesmí vést k takové zásadní změně majetkových poměrů dotčeného subjektu, že by jím došlo ke *„zmaření samé podstaty majetku“*, tj. *„ke zničení majetkové základny“* poplatníka (srov. plenární nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, publ. pod č. 405/2002 Sb.), resp. že by *„hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího (rdousícího) působení“* (plenární nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, publ. pod č. 512/2004 Sb.).

[29] Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že v již citovaném plenárním nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, Ústavní soud připustil, že v případě možných likvidačních účinků dopadajících pouze na jednotlivce na základě jinak ústavně konformní úpravy lze po zákonodárci, resp. moci výkonné vyžadovat zajištění mechanismu, jenž by umožnil v takových individuálních případech zajistit spravedlivé řešení, a zavázal v tomto ohledu rovněž obecné soudy *„udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složitě“* (bod [88] nálezu).

[30] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně posoudil možnosti, kterými by se poplatník v daném případě mohl bránit rdousícímu efektu právní úpravy posuzované Ústavním soudem a v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, publ. pod č. 3000/2014 Sb. NSS, dospěl k závěru, že takovým nástrojem byl pro daný okruh případů institut prominutí daně dle § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Jak následně Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 18. 9. 2015, č. j. 5 Afs 44/2015 – 51, pro daňové poplatníky bylo možné za určitých podmínek případný nepřiměřeně tvrdý dopad dané úpravy přinejmenším zmírnit, ne-li zcela vyloučit, využitím standardních nástrojů daňového řádu.

[31] Nejvyšší správní soud má za to, že tyto závěry judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu jsou přiměřeně použitelné také na právní úpravu výběru pojistného na sociální zabezpečení, včetně požadavků kladených na poplatníky pojistného ohledně nejen prokázání „rdousícího efektu“, ale též případného využití nástrojů k jeho vyloučení. Stěžovatel uváděl, že daná právní úprava pojistného má pro něj likvidační

pokračování

důsledky, již v řízení o žádosti o vrácení přeplatku. V tomto ohledu však skutečně stěžovatel zůstal v rovině obecného tvrzení, k prokázání „rdousícího efektu“ právní úpravy nedoložil žádné konkrétní listiny, ani nenavrhoval žádné jiné důkazy. Pokud jde o možné zmírnění případných nepřiměřených následků posuzované úpravy, stěžovatel rozložil povinnou částku doplatku pojistného do dvou splátek. Nejvyšší správní soud však musí přisvědčit krajskému soudu, že stěžovatel měl k dispozici další nástroje zmírnění dopadu placení vyšší částky pojistného. Jak uvedl již krajský soud, stěžovatel nepožádal o povolení splátek pojistného dle § 20a odst. 2 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení. Splátky přitom mohou být povoleny až do výše, kterou tento plátce (resp. poplatník) dluží ke dni vydání rozhodnutí o povolení splátek, s tím, že o prominutí penále vzniklého na základě povolení splátek mohl potom stěžovatel požádat dle § 104ch zákona o provádění sociálního zabezpečení.

[32] Stěžovatelova námitka poukazující na to, že na prominutí penále není právní úrok, není argumentem, proč by nemohl tohoto institutu využít. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 2 Ads 171/2015 – 61, stejně jako v jiných případech, ani v případě § 104ch zákona o provádění sociálního zabezpečení se nejedná o absolutní či neomezenou úvahu správního orgánu, nýbrž jeho správní uvážení podléhá kritériím vyplývajícím z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 – 42, publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS. Rozhodnutí o prominutí penále tedy musí být řádně odůvodněno, přičemž případná svévole správního orgánu by v následném soudním přezkumu nemohla obstát.

[33] Lze shrnout, že podle hodnocení Nejvyššího správního soudu není posuzovaná právní úprava dle § 5b odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení výsledkem libovůle zákonodárce, nepředstavuje diskriminaci stěžovatele a nebyly prokázány ani takové její nepříznivé dopady do majetkové sféry stěžovatele, které by měly intenzitu „rdousícího efektu“. Pokud jde o námitku stěžovatele, že tento způsob stanovení vyměřovacího základu pojistného na sociální zabezpečení je v rozporu s politikou podpory drobných podnikatelů, je zřejmé, že není v pravomoci zdejšího soudu takovou otázku vůbec posuzovat. Taková případná podpora malých podnikatelů je výhradně věcí vlády, resp. moci výkonné; z ústavního pořádku však takový závazek státu nevyplyvá.

V.

Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud na základě uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Úspěšná žalovaná by měla právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti vůči neúspěšnému stěžovateli, ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti jí v tomto řízení nevznikly, takže jí Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. května 2019

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu