

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Kateřiny Šimáčkové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **AP-Auto Profi s.r.o.,** se sídlem Gerská 4, Plzeň, zastoupené JUDr. Václavem Zemanem, advokátem, se sídlem Sedláčkova 11, Plzeň, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení,** se sídlem Křížová 25, Praha 5, o přezkoumání rozhodnutí žalované ze dne 25. 5. 2010, č. j. 44091/010 - 9010 - 27.4.2010 - 32/HS, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 A 48/2010 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalované **se** právo na náhradu nákladů **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím č. j. 44091/010 - 9010 - 27.4.2010 - 32/HS ze dne 25. 5. 2010 (dále též „napadené rozhodnutí"), žalovaná zamítla odvolání a potvrdila rozhodnutí Okresní správy sociálního zabezpečení Plzeň-město č. j. 44006/110 - 9010 - 24.3.2010 - 82/VPOJ - 2/344 ze dne 24. 3. 2010, kterým byla podle ustanovení § 104a zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, v platném znění, zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaná odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88 (dále též „judikát Nejvyššího správního soudu"), podle kterého byla definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace ze 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“) zjistitelná.

[2] Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila žalobou ze dne 22. 7. 2010, ve které tvrdila, že zákon o pojistném na sociální zabezpečení v období od ledna do června 2007 neobsahoval výslovnou definici vyměřovacího základu organizace a malé organizace pro správný výpočet pojistného. Definici provedenou nařízením vlády č. 39/2007 Sb. shledala žalobkyně protiústavní. Protože zákon o pojistném na sociálním zabezpečení neobsahoval definici tohoto institutu, dospěla žalobkyně k závěru, že jí vznikl vratitelný přeplatek na pojistném. Žalobkyně nesouhlasila s judikátem Nejvyššího správního soudu, protože standardními metodami výkladu zákona o pojistném na sociální zabezpečení nedospívá žalobkyně k závěru, že vyměřovací základ organizace a malé organizace byl zákonem stanoven, a to odvozeně od definice vyměřovacího základu zaměstnanců.

[3] Žalovaná se k žalobě vyjádřila v podání ze dne 1. 10. 2010, v němž uvedla, že vychází z judikátu Nejvyššího správního soudu a z ustanovení § 54 odst. 6 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Organizace a malé organizace proto byly schopny v prvním pololetí roku 2007 pojistné správně spočítat a odvést, což učinila i žalobkyně.

[4] Krajský soud v Plzni ve věci rozhodl rozsudkem č. j. 30 A 48/2010 - 28 ze dne 28. 3. 2012, kterým žalobu zamítl. Krajský soud poukázal na judikát Nejvyššího správního soudu, podle kterého byl vyměřovací základ organizace a malé organizace dostatečně stanoven zákonem o pojistném na sociální zabezpečení, tudíž závěry žalované shledal krajský soud jako správné.

II. Kasační stížnost

[5] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 30 A 48/2010 - 28 ze dne 28. 3. 2012 podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost ze dne 16. 5. 2012, v níž se dovolávala kasačního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a tvrdila, že krajský soud nesprávně aplikoval zákon o pojistném na sociální zabezpečení, protože tento předpis podle jejího názoru žádnou výslovnou definici vyměřovacího základu organizace a malé organizace neobsahoval, tudíž stěžovatelka měla správně odvést pojistné ve výši 0 Kč. Pokud povinnost platit pojistné byla odvoditelná pouze prostřednictvím sofistikovaných metod, vedlo to dle stěžovatelky k nejistotě, která znamenala nemožnost splnit povinnost. Výklad provedený v judikátu Nejvyššího správního soudu shledala stěžovatelka jako účelový a v rozporu s principy demokratického právního státu. Stěžovatelka byla při placení pojistného v daném období vedena snahou předejít možným sankcím uplatnitelnými správnými orgány, pochybení zákonodárce přitom nelze dle stěžovatelky omlouvat s odkazem na její preventivní jednání.

[6] Žalovaná se ke kasační stížnosti stěžovatelky vyjádřila v podání ze dne 4. 7. 2012, ve kterém uvedla, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a považuje jej za správný, a poukázala na obsah napadeného rozhodnutí a své předcházející vyjádření. Žalovaná zdůraznila, že stěžovatelka byla schopna v období od ledna do června 2007 správně spočítat a odvést pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí Krajského soudu v Plzni vzešlo (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a je přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[8] Nejvyšší správní soud za této situace napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v mezích řádně uplatněného kasačního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v rozsahu kasační stížnosti podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná; k tomuto závěru vedly Nejvyšší správní soud následující úvahy:

[9] Stížnostní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je dán, pokud soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis (normu), než který na věc dopadá, nebo pokud byl soudem sice aplikován správný právní předpis, avšak nebyl správně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci.

[10] Za podstatné pro vypořádání se s kasační stížností považuje Nejvyšší správní soud zodpovězení otázky, zda organizace a malé organizace měly v období leden - červen 2007 povinnost platit pojistné podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a zejména zda zákon o pojistném na sociální zabezpečení ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 stanovil vyměřovací základ organizace a malé organizace.

[11] K této otázce se přitom Nejvyšší správní soud opakovaně vyjadřoval, a to v rozsudku ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88, publikovaným pod č. 2058/2010 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz); v rozsudku ze dne 25. 8. 2011, č. j. 3 Ads 73/2011 – 74; v rozsudku ze dne 25. 8. 2011, č. j. 3 Ads 76/2011 - 69; v rozsudku ze dne 22. 6. 2011, č. j. 6 Ads 8/2011 - 74; a v rozsudku ze dne 4. 1. 2012, č. j. 6 Ads 127/2011 - 90. Od závěrů těchto rozsudků neshledává 6. senát Nejvyššího správního soudu důvodu se odchýlit.

[12] Byť se rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Ads 120/2009 - 88 ze dne 25. 2. 2010 týkal skutkově jiné situace (neboť tam žalobkyně předmětné pojistné vůbec nezaplatila a bylo jí proto žalovanou uloženo zaplatit jej; v posuzované věci stěžovatelka nejprve pojistné uhradila, následně – patrně po medializaci rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. 59 Ca 15/2009 – požádala podáním ze dne 28. 12. 2009 o vrácení tohoto pojistného), právní závěry v tomto rozhodnutí uvedené dopadají i na posuzovaný případ, neboť se zde Nejvyšší správní soud vyjadřoval k otázce, zda organizace a malé organizace měly v období leden – červen 2007 povinnost platit pojistné podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a zejména zda zákon o pojistném na sociální zabezpečení ve znění od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 stanovil vyměřovací základ organizace a malé organizace. Právě tuto otázku považovala stěžovatelka za spornou.

[13] Nejvyšší správní soud se výkladem zákona o pojistném na sociální zabezpečení a důsledky spojenými s odložením účinnosti zákona č. 189/2006 Sb. podrobně zabýval v rozsudku ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88, na nějž odkazují i oba účastníci řízení a jehož závěry je třeba v plném rozsahu aplikovat i v posuzované věci. Nejvyšší správní soud již v citovaném rozhodnutí vysvětlil, že legislativní pochybení, které způsobilo absenci výslovné definice vyměřovacího základu v rozhodné době v účinném znění zákona, spočívalo v tom, že ustanovení § 5 zákona o pojistném na sociální zabezpečení mělo být s účinností od 1. 1. 2007 novelizováno dvěma zákony. 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, která měla nabýt účinnosti dne 1. 1. 2007, se v části osmnácté dotkla též ustanovení § 5 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), d) zákona o pojistném na sociální zabezpečení, v nichž se terminologicky změnila dosavadní definice vyměřovacího základu zaměstnance. Dále pak byl dne 21. 4. 2006 přijat zákon č. 264/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákoníku práce. S účinností od 1. 1. 2007 zcela změnila dosavadní ustanovení § 5 odst. 1 a 2 zákona o pojistném na sociální zabezpečení. Jestliže by tedy obě zmíněné novely zákona o pojistném na sociální zabezpečení nabyly účinnosti dnem 1. 1. 2007, jak bylo původně schváleno, nemohlo by dojít k žádným nejasnostem ve vymezení vyměřovacích základů jednotlivých skupin poplatníků pojistného.

[14] 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 1. 1. 2008. Stalo se tak na základě pozměňovacího návrhu Senátu. Nedopatřením pak došlo k tomu, že byla odložena účinnost bodu 20 novelizace, jenž v ustanovení § 5a zákona o pojistném upravil vyměřovací základ zaměstnavatele (v předchozím období upravený v ustanovení § 5 zákona o pojistném).

[15] Nejvyšší správní soud na základě systematického a historicko-teleologického výkladu, jež považuje za běžné metody výkladu právních předpisů, za použití premis plynoucích z rozhodnutí Ústavního soudu (nálezy 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) a rozsudků Nejvyššího správního soudu (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) dospěl k závěru, že i pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 bylo možné náležitě stanovit výši vyměřovacího základu organizace a malé organizace. Navzdory absenci výslovné definice vyměřovacího základu organizace a malé organizace bylo totiž možné tento pojem ze zákona o pojistném na sociální zabezpečení ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007, s potřebnou mírou určitosti vymezit jako částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Nejvyšší správní soud přitom vyšel z názoru, že pojem vyměřovací základ zaměstnavatele nepředstavoval samostatně definovatelný pojem, nýbrž se ze své podstaty odvíjel od vyměřovacího základu zaměstnance. Vyměřovací základ organizace a malé organizace nebyl natolik neurčitým pojmem, že by ho vůbec nebylo možné odvodit a tudíž i stanovit výši pojistného. Pomocí příslušných interpretačních postupů bylo možno stanovit výši vyměřovacího základu natolik určitě, že o jeho vymezení nemohlo být žádných nejasností. K tomu lze dodat, že odvody určené k financování sociálního pojištění nejsou už sto let ničím jiným než zatížením zúčtovaných mezd zaměstnanců.

[16] Po celou dobu proto bylo jasné, že jsou to právě jen zaměstnanci, kteří mohli být účastni nemocenského pojištění, důchodového pojištění a zajištění v zaměstnanosti, za něž se platilo pojistné, a úlohou zaměstnavatelů, kterou jim zákon o pojistném na sociální zabezpečení ukládal, bylo veškeré pojistné odvádět. Z toho je zřejmé, že organizace a malá organizace, kterou zákon o pojistném na sociální zabezpečení 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.

[17] Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 – 88, dospěl k závěru, 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 odpovídají úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců“* (bod 50 citovaného rozsudku). Závěry obsažené v tomto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nadto aproboval Ústavní soud v usnesení ze dne 19. 6. 2012, sp. zn. I. ÚS 1904/10, v němž uvedl, že *„stejně tak z ústavněprávního pohledu - dle názoru Ústavního soudu - obstojí odůvodnění použité v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010 č. j. 4 Ads 120/2009-88 týkající se rozsahu a interpretačního významu použitých interpretačních metod; při jejich použití Nejvyšší správní soud odvodil pojem vyměřovacího základu organizace a malé organizace na základě jednotlivých ustanovení ZPSZ; to navíc za situace (které si ostatně byla vědoma i stěžovatelka), za níž nebylo možné uvažovat o zániku povinnosti platit pojistné v rozhodné době, popřípadě o nemožnosti určit jeho výši. Ústavní soud nemá důvod zpochybnit závěr kasačního soudu, že v ZPSZ ve znění účinném pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 existují ustanovení, z nichž lze spolehlivě dovodit vyměřovací základ organizace a malé organizace, a to s potřebnou mírou určitosti, neboť se konkrétně jedná o částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Ústavní soud nemůže akceptovat stěžovatelčinu úvahu o takové míře neurčitosti ustanovení právního předpisu, jež by jednak představovala překročení rámce výkladu právního předpisu (a znamenala by již dotváření práva) a jednak by (prý) ohrožovala požadavek právní jistoty. Ústavní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je běžnou (a obvyklou) součástí pojistného plnění ze strany zaměstnavatelů; tato povinnost v ZPSZ ve znění účinném pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 nebyla vyloučena (či zrušena), ale zůstala zachována a logicky nebylo lze očekávat, že by zaměstnavatelé náhle neměli povinnost hradit pojistné a příspěvek. Proto Ústavní soud - tedy ani z tohoto důvodu - nepovažuje stěžovatelčin argument odkazující na zásadu "in dubio pro mitius" za opodstatněný. Ústavní soud však v této souvislosti nemůže nepřipomenout Nejvyšším správním soudem akceptované rozlišení pojistného a daně, neboť u pojistného je především (a to na rozdíl od daní) očekávána určitá reciprocita plnění a naplňování funkce práva jako jednoho ze společenských normativních systémů [podrobněji srov. vyjádření Nejvyššího správního soudu (viz také výše) a odst. 58 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88].“*

[18] K výše uvedenému Nejvyšší správní soud dále dodává, že je přirozené, že se lidé pokoušejí najít mezery v zákoně, chyby zákonodárce či takovou interpretaci práva, která je pro ně nejpříznivější. Soud však nemůže přitakat takovému přístupu při výkladu zákona, který je ryze účelový a odporuje smyslu právní úpravy, účelu zákona a jehož důsledkem by

mohl být zásah do práv druhých. Stěžovatelka, ačkoli věděla, jak má vypočítat pojistné, které fakticky odváděla, protože správně následovala dosavadní postup či protože si výši vyměřovacího základu mohla najít v platném znění zákona, nyní tvrdí, že výši odváděné platby nemohla znát. Tvrzení, že pojistné platila proto, aby nebyla sankcionována ze strany správních orgánů, považuje Nejvyšší správní soud při zpětném pohledu za účelové, neboť se stěžovatelka nedomáhala vrácení přeplatku ihned po zaplacení pojistného, tj. již v roce 2007, ale až na počátku roku 2010 (po medializaci rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. 59 Ca 15/2009). S ohledem na skutečnost, že v posuzovaném případě nevznikly a ani nemohly vzniknout žádné reálné pochybnosti o interpretaci zákonné povinnosti, není vůbec na místě používat interpretační principy spojené s pochybností (*in dubio mitius či in dubio pro libertate*), na něž se stěžovatelka odvolává.

[19] Pojistné vybrané dle zákona o pojistném na sociální zabezpečení se stává v souladu s rozpočtovými pravidly zvlášť evidovaným příjmem státního rozpočtu, z něhož pak budou hrazeny veškeré výdaje na sociální zabezpečení a zaměstnanost prostřednictvím rozpočtové kapitoly Ministerstva práce a sociálních věcí. Pojistné na sociální zabezpečení tedy sice plyne do státního rozpočtu, avšak s účinností od 1. 1. 1996 na zvláštní účet důchodového pojištění jako součásti státních finančních aktiv. Na tomto účtu jsou vedeny prostředky vzniklé jako rozdíl mezi příjmy z pojistného na důchodové pojištění a výdaji na dávky důchodového pojištění. Prostředky tohoto účtu mohou být využity pouze na zvýšení dávek nebo na úhradu záporného salda pojistného na důchodové pojištění.

[20] Nejvyšší správní soud ve své předchozí judikatuře, na kterou se v plném rozsahu zde odvolává (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006 – 159, body 46 a násl.), již vysvětlil, že sociální pojištění je založeno na myšlence členství v určité pospolitosti, kde každý jednotlivec přispívá do společného fondu, z něhož se hradí zákonné dávky těm, kdo se stanou obětí nějakého rizika. Tato vázanost dává dávce charakter výsledku osobního přičinění, který chybí v ostatních státem financovaných dávkách.

[21] Pojistné na sociální zabezpečení odváděné zaměstnavatelem není odvodem bez jasně vymezeného účelu. Účelem právních předpisů upravujících účast na sociálním pojištění a stanovujících povinnost platit pojistné je naplnit garanci práva zajištěného ustanovením čl. 30 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, tedy práva na přiměřené hmotné zabezpečení ve stáří a při nezpůsobilosti k práci, jakož i při ztrátě živitele. V posuzovaném případě tedy nejde pouze o střet principu legality s možnou oprávněnou ochranou majetkových zájmů stěžovatelky, ale o střet zájmů stěžovatelky a zájmu jejich zaměstnanců (a dále též všech osob, kterým již byla tato práva přiznána) na garanci práva na sociální zabezpečení.

[22] Nejvyšší správní soud rovněž poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 8/07, vyhlášený pod č. 135/2010 Sb., podle něhož: *Jakkoli je pojistné na důchodové pojištění veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastního 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 a základních svobod*“ (viz. bod 85. nálezu).

[23] Pro úplnost zde Nejvyšší správní soud připomíná, co již vyslovil v cit. rozsudku sp. zn. 6 Ads 88/2006, bod 48; *„Pojistné na sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem je historicky vzniklou ekonomicky odůvodněnou povinností; jde o náklady na pracovní sílu, náklady práce. Ty představují spojnici mezi ekonomickou a sociální sférou a jsou významným faktorem konkurenční pozice. Náklady práce jsou zdrojem převažující části příjmů zaměstnanců. Tomu odpovídá i jejich právní ukotvení v oblasti daňové: pojistné hrazené zaměstnavatelem je jeho výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Zatímco daň je typicky povinným odvodem z již nabytého majetku bez účelového určení pro jakékoliv v budoucnu vyvstalé potřeby státu, pojistné na sociální zabezpečení má charakter jiný. Je třeba zdůraznit, že svou konstrukcí pojistné není ani tak útokem na existující majetek, ale z hlediska zaměstnavatele jde spíše o možný (ale nikoliv nutný) faktor snižující budoucí potenciální výnos z podnikatelské činnosti, neboť z jeho hlediska působí jedinou věc - potenciálně prodražuje pracovní sílu. Tato skutečnost, tedy prodražení pracovní síly, již zaměstnavatel využívá, ovšem není v jakémkoliv nutném lineárním kauzálním vztahu k potenciálnímu ohrožení majetku zaměstnavatele, nadto v budoucnosti získanému. Nutný následek v podobě úvah o zásahu do základního práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod tu tedy nelze vysledovat. Pokud by někdo mohl namítat v tomto ohledu zásah do práva chráněného citovaným článkem, byl by to spíše zaměstnanec; podle § 6 odst. 9 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném až do 31. 12. 2007 totiž platilo, že částky, které je povinen podle zvláštních předpisů platit zaměstnavatel na pojistné na sociální zabezpečení, jsou osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti, kterou je povinen platit zaměstnanec (sic!). V této souvislosti nelze nezmínit manévr, v jehož důsledku je (zákon č. 261/2007 Sb.) základ daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnance zvyšován o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel (tzv. superhrubá mzda). Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 dovodil, že předmětem daně z příjmů se stalo i pojistné na sociální a zdravotní pojištění, což označil za „originální“. Je možné, aby byl přímo zasažen zaměstnavatel ve svém právu na majetek za situace, kdy jeho zaměstnanec z této částky odvádí daň z příjmů a v předchozím období se jednalo o příjem od daně osvobozený? V posuzovaném případě ovšem je vážen zájem zaměstnavatele, nikoliv zaměstnance.“*

[24] K argumentaci stěžovatelky ohledně ukládání práv a povinnosti pouze zákonem Nejvyšší správní soud uvádí, že musel ve svém rozhodování vážit dvě důležité hodnoty - povinnosti zaměstnavatele vůči zaměstnancům v oblasti sociálních práv (odvod pojistného zaměstnavatelem jako jedna z materiálních podmínek a záruk sociálních práv pojištěnců) a odpovědnost státu za kvalitní normotvorbu jako jednu z nejdůležitějších součástí právního státu.

[25] Ohrožení garance sociálních práv v posuzované věci přitom dosáhlo gigantického rozměru: v roce 2007 jen náklady na vyplácené důchody činily cca 283 miliard Kč, na pojistném bylo vybráno cca 357 miliard Kč; podíl zaměstnavatelů na pojistném činil více než 75%, půlroční výpadek pojistného ze strany zaměstnavatelů by tedy představoval cca 140 miliard Kč (jednalo se tedy o částku potřebnou na výplatu důchodů po dobu 6 měsíců) – údaje ze statistické ročenky ČSSZ 2007 publikované na www.cssz.cz.

[26] Nejvyšší správní soud i Ústavní soud se často vyjadřují kriticky k chaotickému legislativnímu procesu, jehož výsledkem jsou legislativní chyby či nesrozumitelné a těžko

interpretovatelné zákony. V posuzovaném případě došlo ze strany zákonodárce k pochybení, neboť nezkoordinoval několik novelizací a jedno z ustanovení zákona z důvodu tohoto pochybení nenabylo řádně účinnosti tak, aby byla zákonná konstrukce povinnosti organizací platit pojistné bezvadná. Postup legislativních kroků, který vedl k tomu, že v účinném znění zákona půl roku chybělo výslovného ustanovení o vyměřovacím základu pojistného, je podrobně popsán v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88. Další snaha exekutivy situaci napravit retroaktivním podzákonným předpisem (nařízení vlády č. 39/2007 Sb.) rovněž nemohla být Nejvyšším správním soudem aprobována. Při popsaném střetu hodnot a při vědomí, že pochybení zákonodárce nevedlo ke skutečné nesrozumitelnosti sporné právní úpravy, nemohl Nejvyšší správní soud dospět k jinému závěru než k upřednostnění ochrany sociálních práv zaměstnanců stěžovatelky před sankcí státu za nekvalitní legislativu. Přitakání interpretaci stěžovatelky by vedlo k pokryteckému přitakání formalistickému výkladu zákona, který by poškodil práva třetích osob (zaměstnanců) a neakceptoval zásadu materiálního právního státu, v němž je vždy upřednostňován teleologický a systémový výklad zákona před výkladem formálním a účelovým.

[27] Nejvyšší správní soud dodává, že z judikatury Evropského soudu pro lidská práva jsou známy případy, kdy tento soud připustil převahu veřejného zájmu na výběru daní či konsolidaci rozpočtu v oblasti sociálního zabezpečení odůvodňujícího dokonce retroaktivní zásahy zákonodárce mající za cíl nápravu právní vady předpisu či obnovu původního úmyslu zákonodárce (srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 10. 1997, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society a Yorkshire Building Society proti Spojenému království, stížnosti č. 21319/93, 21449/93 a 21675/93, Reports 1997-VII, kdy soud rozhodl, že úsilí státu zachovat úroveň daňových příjmů představuje legitimní důvod obecného zájmu, a rozsudek ze dne 27. 5. 2004, OGIS-Institut Stanislas, OGEC st. Pie X et Blanche de Castille a další proti Francii, stížnosti č. 42219/98 a 54563/00, kdy soud připustil retroaktivní nápravu právní vady předpisu v podobě absence podílu pojistného na sociální pojištění zaměstnanců soukromých škol hrazeného státem).

[28] Je také třeba zdůraznit, že stěžovatelka nemohla mít žádná legitimní očekávání v nulovou výši své platební povinnosti z titulu zaměstnavatele zaměstnávajícího osoby ex lege sociálně pojištěné.

[29] Nejvyšší správní soud tedy z výše uvedených důvodů nemohl přisvědčit argumentaci stěžovatelky a neshledal žádný důvod pro odchýlení se od své dosavadní judikatury k posuzované otázce. V této souvislosti jen poznamenává, že právní postavení stěžovatelky v této věci je ještě o něco „slabší“ než právní postavení stěžovatelky ve věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 4 Ads 120/2009. V nyní posuzovaném případě totiž není možné tvrdit, že stěžovatelka pojistné neuhradila, protože nemohla jednoznačně interpretovat ze zákona jeho výši; stěžovatelka totiž uhradila pojistné a pouze se domáhá vrácení řádně uhrazeného pojistného (a to patrně po medializaci rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. 59 Ca 15/2009). Stěžovatelka tudíž v období leden až červen 2007 nepochybovala o výši odvedeného pojistného a dospěla ke stejnému závěru jako Nejvyšší správní soud v posuzované věci.

[30] Není proto naplněn stěžovatelkou uplatněný kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[31] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (ustanovení § 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

IV. Náklady řízení

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalované pak podle obsahu spisu v tomto řízení žádné náklady nad rámec její běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 3. srpna 2012

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu