ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Petra Průchy, v právní věci žalobce: **V. R.**, zastoupen Mgr. Janou Mervartovou, advokátkou se sídlem Javornická 1501, Rychnov nad Kněžnou, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení,** Křížová 25, Praha 5, proti rozhodnutí žalované, pracoviště Hradec Králové, se sídlem Slezská 839, Hradec Králové, ze dne 11. 11. 2011, čj. 46091/010-9014-29.8.2011-53365-17-KH, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2012, č. j. 30 Ad 1/2012 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutí správních orgánů

Okresní správa sociálního zabezpečení Náchod (dále „OSSZ“) rozhodnutím ze dne 29. 8. 2011, čj. 46004/130-9014-29.8.2011-22669-705-ES, č. 705/2011, uložila žalobci povinnost uhradit dlužné pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za rok 2007 ve výši 64.305 Kč, za rok 2008 ve výši 292.369 Kč, za rok 2009 ve výši 5.159 Kč, penále z doplatků pojistného za rok 2007 ve výši 15.591 Kč, penále ze záloh za rok 2008 ve výši 7.500 Kč a penále ze záloh za rok 2009 ve výši 254 Kč, tj. celkem 385.178 Kč.

Toto rozhodnutí žalobce napadl odvoláním, žalovaná však odvolání zamítla rozhodnutím ze dne 11. 11. 2011, čj. 46091/010-9014-29.8.2011-53365-17-KH. Vycházela z toho, že podle ustanovení § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném

do 31. 12. 2008, je vyměřovacím základem pro osobu samostatně výdělečně činnou (dále „OSVČ“) pro výpočet pojistného na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (dále „pojistné“) částka, kterou si určí, ne však méně než (od roku 2006) 50 % příjmu ze samostatné výdělečné činnosti, a to po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. U OSVČ se pro účely tohoto zákona za příjem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení považuje základ daně z příjmů z této činnosti. Pro zjištění základu daně z příjmů u žalobce, tj. osoby, která vede účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření dle ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmu, který se dále upravuje na daňový základ. Tyto úpravy tedy ovlivňují již základ daně. Z uvedeného žalovaná dovodila, že u OSVČ, která přešla z daňové evidence na vedení účetnictví, ovlivní úpravy základu daně v období, ve kterém vede účetnictví, vyměřovací základ pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Uvedený závěr nemůže dle žalované ovlivnit ani poznámka pod čarou u § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2008, která odkazuje na § 7 odst. 4 a 5 a § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť má pouze informativní charakter. Dle žalované tedy žalobce nepostupoval správně, když v přehledu pro OSSZ v roce 2007 i v roce 2008 neuvedl dle § 23 zákona o daních z příjmů výsledek hospodaření upravený o částky zvyšující hospodářský výsledek, tj. o zbytek pohledávek při přechodu na účetnictví.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové.

Krajský soud v Hradci Králové (dále „krajský soud“) konstatoval mezi účastníky hlavní spornou otázku správného stanovení vyměřovacího základu OSVČ, která vede účetnictví, pro určení pojistného, tj. zejména otázku výkladu a správné aplikace ustanovení § 5a odst. 1, poslední věty, zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2008. Krajský soud rovněž vyložil, proč u stěžovatele, z hlediska povinnosti platit uvedené pojištění, také období roku 2009 je třeba považovat za dobu, kdy vykonával samostatnou výdělečnou činnost jako činnost hlavní. Námitky k této problematice ovšem žalobce již v dalších fázích řízení neopakoval.

Podle ustanovení § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2008, platí, že vyměřovacím základem OSVČ pro uvedené pojistné je částka, kterou si tato osoba určí, ne však méně než, od roku 2006, 50 % příjmu ze samostatné výdělečné činnosti, a to po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. U OSVČ, která vede účetnictví, se pro účely tohoto zákona za příjem ze samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení považuje základ daně z příjmů[58)] z této činnosti. Přitom poznámka pod čarou označená „57)“ odkazuje na ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů a poznámka označená „58)“ uvádí: „např. § 7 odst. 4 a 5 a § 23 odst. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 259/1994 Sb.“

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalované, že u žalobce jako OSVČ, která v roce 2005 přešla z vedení daňové evidence na vedení účetnictví, ovlivnily vyměřovací základ pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti pro rok 2007 a 2008 úpravy základu daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů. Tento výklad podporuje i změna v definici vyměřovacího základu u OSVČ účinná od 1. 1. 2009, kdy ustanovení § 5b zákona č. 589/1992 Sb. nově stanoví, že

vyměřovacím základem pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti OSVČ je částka, kterou si určí, ne však méně než 50 % daňového základu; daňovým základem se pro účely tohoto zákona přitom rozumí základ daně (dílčí základ daně) stanovený podle § 7 zákona o daních z příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti po úpravě podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů. Jak vyplývá i z důvodové zprávy, předchozí úprava činila pro stanovení vyměřovacího základu pro pojistné rozdíl mezi OSVČ vedoucí daňovou evidenci a OSVČ vedoucí účetnictví a zmíněnou novelizací zákona č. 589/1992 Sb. od 1. 1. 2009 tak došlo ke změně v tom směru, že i u OSVČ, které vedou daňovou evidenci se nyní při stanovení vyměřovacího základu pro pojistné vychází z daňového základu po úpravě dle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů (dříve pouze z rozdílu mezi příjmy a výdaji bez těchto úprav), tedy nově se tak u těchto osob postupuje stejně jako se již před touto novelizací postupovalo u OSVČ, které vedly účetnictví.

Krajský soud nepřisvědčil názoru žalobce, že na základě poznámek pod čarou k § 5a zákona č. 589/1992 Sb. je nutno dospět k jím prezentovanému výkladu. Je sice pravdou, že poznámky pod čarou do určité míry vyjadřují záměr zákonodárce, mají však pouze informativní charakter, nejsou součástí právního předpisu, nemají normativní povahu a zejména pokud jsou uvozeny slovem „např.“, tak jako poznámka 58), nejde v žádném případě o taxativní výčet tam uvedených paragrafů ani jejich odstavců. Při výkladu určitého ustanovení je tak třeba vycházet z výkladu gramatického, logického a v neposlední řadě i ze systematiky příslušného ustanovení v kontextu daného zákona.

Kasační stížnost

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce včasnou kasační stížnost, a to z důvodu nezákonnosti rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Žalobce předně nesouhlasil tím, že krajský soud, stejně jako správní orgány, zahrnul do vyměřovacího základu pro pojistné pro rok 2007 a 2008 dle § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném pro roky 2007 a 2008, upravený základ daně z příjmů ve smyslu § 23 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů platném pro roky 2007 a 2008.

Žalobce namítl, že u osoby samostatně výdělečně činné, která vede účetnictví se pro účely tohoto zákona za příjem ze samostatné výdělečné činnosti, po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení, považuje neupravený základ daně z příjmů z této činnosti, jak vyplývá z obsáhle citované zákonné úpravy, důvodové zprávy k zákonu č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a z poznámky pod čarou 58) k § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31. 12. 2008, odkazující na § 7 odst. 4 a 5 a § 23 odst. 2 zákona o dani z příjmu ve znění v rozhodné době.

Žalobce se rovněž, zjevně z opatrnosti, dovolal aplikace zásady „in dubio mitius“ veden představou, že § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném pro roky 2007 a 2008, připouští dvojí obhajitelný výklad a v takovém případě je třeba volit výklad pro žalobce příznivější.

Žalovaná práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužila.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v rozsahu uplatněných kasačních důvodů. Přitom nezjistil, že by řízení bylo zatíženo takovými vadami, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti - § 109 odst. 4 část věty za středníkem s. ř. s.

Stěžovatel namítl v zásadě jediný důvod nezákonnosti rozhodnutí žalované, spočívající v chybném výkladu shora uvedených ustanovení zákona o dani z příjmu a zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Krajskému soudu vytknul, že se s tímto výkladem hmotného práva ztotožnil.

Pro vyjasnění argumentace je účelné rekapitulovat zásadní skutkové okolnosti, spočívající v tom, že stěžovatel v letech 2007, 2008 a 2009 vykonával samostatnou výdělečnou činnost jako činnost hlavní. V zásadě to ani nerozporoval, jen v řízení před krajským soudem namítal, že tomu tak nebylo v roce 2009. Krajský soud zdůvodnil, proč i toto období je třeba považovat za výkon samostatné výdělečné činnosti jako činnosti hlavní, a stěžovatel tuto námitku v kasační stížnosti explicitně nezopakoval. K této otázce lze dodat, že příslušnou argumentaci, podporující rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu, dlouhodobě zastává i Nejvyšší správní soud, viz např. rozsudek ze dne 26. 4. 2012, č. j. 4 Ads 38/2011 - 52. Předmětem pochybností není ani a skutečnost, že stěžovatel již v roce 2005 přešel na vedení účetnictví a pokračoval v tom i v letech následujících.

Pro výpočet pojistného do konce roku 2008 platila úprava dle ustanovení § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31. 12. 2008, § 7 odst. 4 a 5 a § 23 zákona ČNR č. 586/1992 Sb. („zákon o dani z příjmu“), ve znění zákona č. 259/1994 Sb. Pro výpočet pojistného OSVČ od 1. 1. 2009 došlo ke sjednocení úpravy ustanovením § 5b odst. 1, odst. 2 písm. a) uvedeného zákona o pojistném ve znění platném od 1. 1. 2009, a to v tom smyslu, že výpočet pojistného pro všechny skupiny OSVČ se odvíjel od výše příjmu upraveného v rozsahu dle ustanovení § 23 zákona o dani z příjmu.

Ustanovení § 7 zákona o dani z příjmu, ve vztahu k problematice určení příjmu, který tvoří vyměřovací základ pro výpočet pojistného OSVČ, která vede účetnictví, obsahuje, ve vztahu k nyní posuzované věci, specifikaci v odst. 1 a 3 uvedeného zákona takto: Příjmy z podnikání (odst. 1) jsou a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) příjmy ze živnosti, c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku. Základem daně (dílčím základem daně, odst. 3) jsou příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6. Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d). Pro zjištění základu daně (dílčího základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33.

Stěžejním je ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, které stanoví (odst. 1) základ daně jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Pro zjištění základu daně (odst. 2) se vychází a) z výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví a z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Podle odst. 3 citovaného ustanovení se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje a snižuje o dále v zákoně uvedené položky.

Z uvedeného vyplývá především to, že pro určení základu daně se vychází zdánlivě z různých hledisek u OSVČ vedoucích nebo nevedoucích účetnictví. Pro OSVČ, které vedou účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření, tento výsledek je ovšem předem třeba upravit ve smyslu odst. 3 citovaného ustanovení. Již z tohoto důvodu nelze rozhodně přisvědčit názoru, že určení základu daně z příjmu OSVČ, která vede účetnictví, je limitováno § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění platném do 31. 12. 2008, na které poukazuje poznámka pod čarou 58) u § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31. 12. 2008. Správný je z téhož důvodu závěr, že k určité změně (metodiky, nikoli věcného obsahu) určení základu pro výpočet pojistného OSVČ od 1. 1. 2009 došlo jen ve vztahu k OSVČ, které nevedly účetnictví. U těch OSVČ, které účetnictví vedly i před 31. 12. 2008 (a v letech předcházejících), což je případ stěžovatele, k žádné změně materiální podstaty právní úpravy nedošlo. Jejich základ daně tvořil v celém uvedeném období vždy jen výsledek hospodaření určený celkově dle kriterií uvedených v § 23 zákona o daních z příjmů.

Mimo jiné nesprávná je úvaha žalobce, že vyměřovací základ v jeho případě se zjišťuje z rozdílu mezi příjmy a výdaji, neboť ve skutečnosti se vyměřovací základ odvíjí od výsledku hospodaření v tom smyslu, jak bylo shora uvedeno.

Novelizací zákona o pojistném (zákon č. 589/1992 Sb.) tedy také nebyla odstraněna žádná nejasnost ve vztahu k OSVČ, které vedly účetnictví, nýbrž maximálně jen ve vztahu k OSVČ, které účetnictví nevedly. Nadále tedy pro všechny OSVČ platí jednotná úprava ve smyslu § 5b odst. 1 zákona o pojistném, ve znění platném od 1. 1. 2009 – „*Vyměřovacím základem osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je částka, kterou si určí, ne však méně než 50 % daňového základu; daňovým základem se pro účely tohoto zákona rozumí základ daně nebo dílčí základ daně stanovený podle § 7 zákona o daních z příjmů z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti po úpravě podle § 5 a 23 zákona o daních z příjmů, a to i v případě, kdy příjmy osoby samostatně výdělečně činné jsou osvobozeny od daně z příjmů, pokud se dále nestanoví jinak.*“

Jinými slovy, pojistný zákon ve znění platném do 31. 12. 2008 chápal jako vyměřovací základ rozdíl mezi příjmy a výdaji a současně rozlišoval mezi OSVČ, které vedly daňovou evidenci nebo účetnictví. U druhé skupiny stanovil určitou fikci vyměřovacího základu. Kdybychom jako základ daně chápali opět pouze rozdíl mezi příjmy a výdaji, tedy bez zohlednění celé úpravy dle § 23-33, na kterou pro zjištění základu daně odkazuje § 5 zákona o daních z příjmu prostřednictvím § 7 odst. 3 tohoto zákona, tak by rozlišování v pojistném zákoně ztratilo jakýkoli význam a to "racionální zákonodárce" nemohl mít na mysli. Současně nelze konstruovat hypotézu o nespravedlnosti vůči OSVČ vedoucím účetnictví jen proto, že by měly ve vyměřovacím základu i pohledávky, které musí zahrnout do základu daně kvůli vedení účetnictví. Jejich většinu nepochybně inkasují a neexistuje důvod, proč by to neměl být příjem podléhající pojistnému, resp. proč by měly mít tuto "úsporu" na pojistném jen proto, že přešly na vedení účetnictví. Jinak by to totiž byl příjem podléhající pojistnému bez nejmenších pochybností. Vedení účetnictví

je třeba vnímat v daném kontextu jen jako „zaznamenávaní příjmů a výdajů“ podle jiných časových kriterií než je tomu v případě daňové evidence, ale výsledek co do množiny příjmů podléhajících pojistnému by měl být stejný. Tak tomu ve skutečnosti bylo i před 1. 1. 2009, jen metodika byla odlišná a „rovnoprávnost“ obou zmíněných skupin OSVČ se mohla, podle okolností, prosadit případně v následném či předcházejícím zdaňovacím období.

Od 1. 1. 2009 už shora vyložený smysl vyjadřuje zákon explicitně, takže není žádných pochyb o tom, že základem pro výpočet pojistného se myslí základ daně po úpravách. Uvedená změna nepředstavuje ovšem žádnou změnu koncepce, nýbrž pouhé legislativně technické sjednocení stanovení vyměřovacího základu pro všechny skupiny OSVČ, což samozřejmě nevylučuje, že v případě OSVČ vedoucích účetnictví prakticky k žádné věcné změně oproti minulosti nedošlo. V určitém časovém horizontu, vyplývajícím z povahy účetnictví jako rozvahové hodnoty, oproti přímočařejšímu postupu v případě pouhé daňové evidence, nedošlo ovšem ani k věcné změně ve vztahu k OSVČ vedoucím pouze daňovou evidenci.

Ze shora uvedené argumentace vyplývá, že ve vztahu ke stěžovateli (tedy OSVČ, která vedla účetnictví), nelze hovořit o sporu, zda úprava základu daně je či není jeho součástí. Z téhož důvodu není proto korektní dovolávat se zásady *„v případě nejasnosti zákona veřejného práva je nezbytné jej vykládat ve prospěch poplatníka“*, jejíž význam Nejvyšší správní soud přirozeně respektuje. V té souvislosti lze ostatně odkázat i na dřívější judikaturu tohoto soudu, ve které jsou podmínky aplikace zásady in dubio mitius (respektive in dubio pro libertate) vymezeny. Například z rozsudku ze dne 26. 4. 2013, č. j.2 Afs 2/2013 - 44, lze k možnosti aplikace uvedené zásady citovat: *„K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikace této zásady předpokládá existenci vícero (nejméně dvou) obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. Vzhledem k tomu, že krajský soud nepovažoval ustanovení § 10a zákona o místních poplatcích za nejednoznačné a umožňující dvojí výklad, nenašla uvedená zásada v odůvodnění napadeného rozsudku žádný odraz.“* Stejný závěr platí také pro nyní posuzovaný případ.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že žalovaná i krajský soud vyložily správně ustanovení § 5a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31. 12. 2008, a související ustanovení zákona o daních z příjmu. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy není opodstatněný. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

O nákladech řízení rozhodl tento soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá podle principu úspěchu v řízení právo na náhradu nákladů, neboť v řízení úspěšný nebyl. Úspěšné žalované žádné náklady, nad rozsah vyplývající z její úřední činnost, nevznikly.

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

V Brně dne 16. října 2013

pokračování

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu