

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Jířího 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 žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 21. 4. 2010, č. j. 59 A 13/2010 - 143,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se odmítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaná rozhodnutím ze dne 31. 10. 2007, č. j. 3407/9010/5.10.2007/107-38/07/ZFR, zamítla odvolání žalobce a potvrdila platební výměr č. 7/937/07 Okresní správy sociálního zabezpečení Česká Lípa, č. j. 27001/300/9014/28.8.2007/0/7/2007/PV /MO/7/937/BAR, ze dne 28. 8. 2007, kterým byla žalobci podle § 104c zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, v platném znění, uložena 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.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaná uvedla, že zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „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., 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.“), 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. Podle názoru žalované byla tedy žalobci uložena povinnost uhradit dlužné pojistné za uvedené období a penále z něho v souladu s právními předpisy.

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.

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. 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 podzákoného 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. 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.

Toto rozhodnutí však ke kasační stížnosti žalované Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V odůvodnění tohoto zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, 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. Dále Nejvyšší správní soud dovodil, že vymezení pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace v nařízení vlády č. 39/2007 Sb. bránila výhrada zákona, že tento právní předpis měl nepřipustnou retroaktivní povahu, že vybočil ze zákonných mezí a že tak 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. Na základě těchto skutečností Nejvyšší správní soud přisvědčil závěru krajského soudu o neaplikovatelnosti nařízení vlády č. 39/2007 Sb.

Dále se Nejvyšší správní soud v odůvodnění uvedeného rozsudku zabýval otázkami možnosti odvození vymezení pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace ze zákona a přípustnosti takového postupu. V tomto směru se naopak 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. Opačný závěr Nejvyšší správní soud odůvodnil následujícími skutečnostmi:

„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, která 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 malé 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 ubrazuje náhrada mzdy, mzdové vyrovnání, doplatek ke mzdě nebo jiné obdobné plnění, ubrazuje 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 nemocenském 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 účtoval v souvislosti se zaměstnáním, přičemž účtovaným 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 účastní systémi 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 dlužného pojistného podle § 20 zákona č. 589/1992 Sb., nýbrž dokonce pobružkou uložením 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 přírůžky k pojistnému na sociální zabezpečení. Podle jeho věty první mohla výše přírůžky k pojistnému činit až 5 % z vyměřovacího základu [§ 5 odst. 1 písm. b)] za jednotlivé měsíce, za které se přírůžka 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 nabruzeno 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 přírůžka 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 určitě 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 Sb. 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 sbora 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 poukazyval na to, že jej zákon č. 589/1992 Sb. pro rozhodné období výslovně nedefinoval.“

Tento právní závěr Nejvyšší správní soud shrnul v závěrečné části rozsudku ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88, když uvedl, že:

„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 malé 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 přírůžky k pojistnému na sociální zabezpečení až do 5 % z vyměřovacího základu organizace a malé organizace, který byl ve vztahu k jejich nižší složce 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 pomocí příslušných interpretačních postupů stanovit natolik určitě, že o jeho vymezení nemohlo být žádných nejasností.“

Uvedeným právním názorem byl krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. v dalším řízení vázán, a proto novým rozsudkem ze dne 21. 4. 2010, č. j. 59 A 13/2010 - 143, žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V ní namítl, že se Nejvyšší správní soud neměl zabývat námitkou o odvoditelnosti definice pojmu vyměřovacího základu organizace a malé organizace přímo z textu zákona č. 589/1992 Sb. a v tomto směru zavazovat krajský soud právním názorem, neboť žalovaná se v původním řízení před krajským soudem omezila pouze na otázku aplikovatelnosti nařízení vlády č. 39/2007 Sb. Dále stěžovatel namítl absenci řádného zdůvodnění závěru Nejvyššího správního soudu, podle něhož lze z jednotlivých ustanovení zákona č. 589/1992 Sb., ve znění účinném v rozhodném období, 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. V důsledku toho nebyl dle stěžovatele závazný právní názor náležitě vyjádřen. Konečně stěžovatel namítl, že z textu zákona č. 589/1992 Sb. nešel pojem vyměřovací základ organizace a malé organizace stanovit žádnou z metod nalézání práva a pojistné tak v tomto případě nebylo možné vypočítat a odvést, přičemž na podporu tohoto svého tvrzení uvedl několik argumentů.

Kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Taková situace nastala i v projednávané věci, neboť Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88, zrušil původní rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 19. 3. 2009, č. j. 59 Ca 15/2009 - 38, přičemž v novém rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 59 A 13/2010 - 143 se krajský soud zcela řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle něhož 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. Tento závěr Nejvyššího správního soudu byl jednoznačně formulován a opřen o podrobnou právní argumentaci, která byla shrnuta v závěru rozsudku ze dne 25. 2. 2010, č. j. 4 Ads 120/2009 - 88, jak zcela zřetelně vyplývá z rekapitulační části odůvodnění tohoto usnesení. Proto nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že ve zmíněném zrušujícím rozsudku nebyl závazný právní názor vyjádřen. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, které bylo publikováno pod č. 1723/2008 Sb. NSS dovodil, že „*Nejvyšší správní soud je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku, neboť i přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Tato vázanost právním názorem je prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí.*“ K žádné takové skutečnosti odůvodňující prolomení vázanosti zmíněného právního názoru přitom v dané věci nedošlo, takže Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od něho odchýlit a nadále z něho vycházet, aniž by se mohl zabývat námitkami stěžovatele, které jeho správnost zpochybňují.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 21. 4. 2010, č. j. 59 A 13/2010 - 143, je nepřijatelná, a proto ji podle § 120 a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl. S ohledem na tento výsledek pak podle § 120 a § 60 odst. 3 věty první téhož zákona nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 10. srpna 2010

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu