



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Vlk se nažral, s. r. o.**, se sídlem Na trávníku 456/12a, Držovice, zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Dohnalem, Ph.D., se sídlem V Jámě 699/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50384/19/5000-10470-712343, a č. j. 50388/19/5000-10470-712343 v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 3. 2021, č. j. 65 Af 8/2020 - 34,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 17. 3. 2021, č. j. 65 Af 8/2020 - 34, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50384/19/5000-10470-712343 a č. j. 50388/19/5000-10470-712343, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši **30.602 Kč** ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jakuba Dohnala, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uzavřela s Úřadem práce ČR dvě dohody o vyhrazení společensky účelného pracovního místa a poskytnutí příspěvku spolufinancovaného ze státního

rozpočtu a Evropského sociálního fondu (dále „dohody“). Úřad práce se zavázal poskytnout žalobkyni příspěvek ve výši vynaložených prostředků na mzdy nebo platy na zaměstnance, včetně pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které žalobkyně za sebe odvedla z vyměřovacího základu zaměstnance.

[2] Šesti platebními výměry ze dne 25. 4. 2017 Finanční úřad pro Olomoucký kraj vyměřil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu. Porušení rozpočtové kázně shledal správce daně v tom, že žalobkyně nevrátila příspěvek podle čl. VI bodu 2 dohod, neboť ve stanovených měsících uhradila pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti až po dni doložení výkazu úřadu práce.

[3] Proti platebním výměrům žalobkyně podala odvolání, která žalovaný rozhodnutími uvedenými v záhlaví zamítl.

[4] Proti těmto rozhodnutím žalobkyně podala samostatné žaloby ke krajskému soudu, který je spojil ke společnému projednání a obě zamítl. Soud úvodem odkázal na svou argumentaci v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 65 Af 7/2018 - 44. K meritu věci vyslovil výkladem čl. VI bodu 2. dohod, že pokud nedojde ke kumulativnímu splnění povinností uvedených v tomto ustanovení, vznikne povinnost poskytnutý příspěvek vrátit. Tato povinnost dopadala na celou částku poskytnutého měsíčního příspěvku. V uvedeném článku dohod nebyla stanovena možnost, aby žalobkyně vrátila pouze poměrnou část vyplaceného příspěvku (na rozdíl od čl. VI bodu 1 dohod, který umožňoval vrátit i jen poměrné část vyplaceného měsíčního příspěvku poskytnutého neprávem nebo ve vyšší částce). Hledisko přiměřenosti bylo splněno tím, že byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně právě ve výši prostředků poskytnutých za období, v nichž žalobkyně porušila stanovené podmínky. Na projednávanou věc se ani nevztahuje pravidlo upravené metodikou Generálního finančního ředitelství o výši odvodu za pozdní splnění termínu, lhůty či povinnosti. Žalobkyně totiž finanční prostředky zadržovala a odkazovaná metodická pravidla se nevztahují na návratné finanční výpomoci a příspěvky poskytnuté úřadem práce.

II. Kasační řízení

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Podle ní má spojka „a“ v čl. VI bodu 2 dohod kumulativní charakter. Ke vzniku povinnosti vrátit poskytnutý příspěvek tak musí být naplněny všechny tam uvedené okolnosti (tj. mzda nebude v termínu zúčtována, vyplacena a jednotlivé povinné částky řádně odvedeny). Stěžovatelka odkazuje na legislativní pravidla vlády, metodickou pomůcku pro přípravu návrhů právních předpisů a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 77/2010 - 81, č. 2243/2011 Sb. NSS (podle něhož je nepřijatelné, aby případné nejasnosti veřejnoprávní smlouvy ztížily pozici „slabší strany“ – stěžovatele jako soukromé osoby).

[6] Stěžovatelka přiznává, že pojistné na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti uhradila až po dni doložení výkazů, nejedná se však podle ní o porušení rozpočtové kázně; navíc tímto postupem nikomu nevznikla žádná újma. Veškeré poskytnuté prostředky byly také použity v souladu

pokračování

s účelem dotace. Stěžovatelka namítá, že se krajský soud v otázce proporcionality (vyměření odvodu ve výši 100 % poskytnuté dotace) odchýlil od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2021, č. j. 10 Afs 38/2019 – 29, podle něhož je třeba zohledňovat individuální okolnosti případu, které mohou odůvodňovat ještě další snížení odvodu. Navrhla tedy, aby soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Podle žalovaného se rozsudek č. j. 10 Afs 38/2019 - 29, týkal skutkově odlišné věci. Dohody v případě řešeném nyní totiž výslovně uváděly, že se „zaměstnavatel zavazuje vrátit vyplacený měsíční příspěvek“, zatímco v případě řešeném v nadepsaném rozsudku bylo stanoveno, že při porušení dohody bude odveden „příspěvek nebo jeho poměrná část“. Poskytnutý příspěvek nemohl sloužit k refundaci mzdových nákladů stěžovatelky, neboť ta tyto náklady v celkové výši před poskytnutím příspěvku nevyplatila. Výše odvodu byla stanovena přímo ve veřejnoprávní smlouvě, přičemž správce daně nemá možnost modifikovat práva a povinnosti vyplývající z veřejnoprávní smlouvy uzavřené stěžovatelkou a úřadem práce. Závěrem žalovaný poukazuje na rozpornou judikaturu krajských soudů týkající se proporcionality uloženého odvodu. Žalovaný pro výše uvedené navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je včasná, projednatelná a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Úvodem soud poznamenává, že obdobnou věc (stejní účastníci řízení, obdobné kasační námitky a skutkový stav věci) Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsudku ze dne 31. 1. 2022, č. j. 10 Afs 161/2021 - 33. Soud se v nyní projednávané věci neshledal důvody pro odchýlení se od závěrů výše uvedeného rozsudku.

III.1. Porušení čl. VI bodu 2 dohod

[11] Stěžovatelka předně namítala, že nebyly splněny podmínky pro vrácení příspěvku. S tím však soud nesouhlasí.

[12] Podle čl. VI bodu 2 dohod se zaměstnavatel zavazuje vrátit vyplacený měsíční příspěvek Úřadu práce, pokud hrubá mzda uvedená ve výkazu „Výúčtování mzdových nákladů – SÚPM vyhrazené“ (dále jen „výkaz“) nebude zúčtována zaměstnanci k výplatě za tento příslušný měsíc a po zákonných srážkách vyplacena nejpozději v den doložení výkazu Úřadu práce a částka pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe odvádí z vyměřovacího základu zaměstnance, uvedená v tomto výkazu, nebude nejpozději v den doložení výkazu za tento příslušný měsíc Úřadu práce odvedena. Vrácení příspěvku bude provedeno ve lhůtě uvedené v bodě 1 tohoto článku dohody.

[13] Byť je třeba souhlasit se stěžovatelkou, že spojka „a“ obsažená v první větě čl. VI bodu 2 dohod je uvedena v kumulativním smyslu (ostatně jiný ani nepřipadá v úvahu), neznamená to, že ke vzniku povinnosti příspěvek vrátit je třeba, aby byly naplněny všechny uvedené okolnosti (tj. stěžovatelka včas neúčtovala mzdu k výplatě, nevyplatila ji a neodvedla všechny uvedené povinné částky). Je tomu právě naopak. V citovaném ustanovení dohod je totiž stanovena povinnost vrátit vyplacený měsíční příspěvek vždy, vyjma situace, kdy budou splněny všechny tam uvedené okolnosti (tj. mzda bude v termínu zúčtována, vyplacena a jednotlivé povinné částky řádně odvedeny). Jinak řečeno, stěžovatelka není povinna vrátit příspěvek pouze tehdy, pokud budou kumulativně splněny všechny její povinnosti coby zaměstnavatele obsažené v čl. VI bodu 2 dohod.

[14] Pouze takový jazykový výklad je souladný s výkladem smyslem a účelem (teleologickým). Smyslem příspěvku má totiž být náhrada stěžovatelkou vynaložených prostředků na mzdy nebo platy, včetně pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění (čl. III bod 1 dohod). Příspěvek se tedy vyplácí zpětně a až poté, co zaměstnavatel (stěžovatelka) doloží Úřadu práce výkaz, který obsahuje vyúčtování vynaložených nákladů na zaměstnance za uplynulý měsíc (čl. III bodu 4 dohod); právě tak to stanoví i § 113 odst. 5 zákona o zaměstnanosti. Je tak zcela logická (a se smyslem poskytnutého příspěvku souladná) podmínka zakotvená v čl. VI bodu 2 dohod, že nevyplacení (neodvedení) jakékoli složky mzdy v den doložení výkazu je důvodem pro vznik povinnosti příspěvek vrátit.

[15] Soud souhlasí s krajským soudem, že jazykový výklad - jakkoli je pro právní interpretaci nezbytný - je pouze jednou z více metod, které má interpret právního textu k dispozici (slouží k prvotnímu přiblížení právního textu jeho adresátům). Vzbuzuje-li výsledek jazykové interpretace pochybnosti, je třeba, aby byl podroben i dalším výkladovým metodám a v jejich světle potvrzen jako správný a vystihující smysl práva, resp. přirozené chápání spravedlnosti, nebo zavržen jako chybný, tomuto smyslu se přičítá (nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. pod č. 30/1998 Sb.).

[16] V nyní posuzovaném případě tak jazykový (případně i teleologický výklad) čl. VI bodu 2 dohod jednoznačně svědčí pro závěr, který učinil žalovaný i krajský soud. Stěžovatelka se tedy dopustila porušení podmínek dohod; na tento závěr nemá žádný vliv, zda byla způsobena nějaká škoda, či nikoli. Dohody neobsahovaly žádné nejasnosti, které by mohly ztížit pozici stěžovatelky, a o textu a jeho smyslu nepanovaly pochybnosti. Naopak výklad, jehož se stěžovatelka dovolává, je zcela proti smyslu dohod a vedl by k absurdním důsledkům (přestože by stěžovatelka odváděla jen jednu z povinných složek a mzdu zaměstnanci vůbec neplatila, dohodu by neporušila a příspěvek by vracet nemusela). Takový výsledek je tedy i absurdní, a proto v rozporu i s logickým výkladem práva – výklad vede k nesmyslnému závěru (*argumentum ad absurdum*).

III.2. Porušení zásady přiměřenosti

[17] Stěžovatelka dále namítala porušení zásady přiměřenosti výše odvodu a nerespektování závěrů rozsudku č. j. 10 Afs 38/2019 – 29.

[18] V citovaném rozsudku soud na základě usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, č. 3854/2019 Sb. NSS, dospěl k závěru,

pokračování

že stanovením odvodu ve výši, která odpovídá výši plateb na pojistném za měsíce, v nichž byly dohody porušeny, byl naplněn pouze jeden z požadavků zásady přiměřenosti na stanovování výše odvodů za porušení rozpočtové kázně. Vedle toho je třeba vzít v úvahu i další individuální okolnosti případu, které mohou odůvodňovat ještě další snížení odvodů, např. malou závažnost porušení povinnosti, nenarušení účelu, ke kterému byl příspěvek poskytnut, atd.

[19] Nejvyšší správní soud se tedy zabýval tím, zda byla v daném případě správně aplikována zásada přiměřenosti.

[20] Ze znění § 44a odst. 4 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), je zřejmý úmysl zákonodárce odvést při porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu odvod ve stejné výši, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, a vzít v úvahu tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami. Vždy je tak třeba vážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či k odvodu odpovídajícímu konkrétnímu dílčímu pochybení a závažnosti porušené povinnosti. Jedná se o smysl a účel zákona, resp. citovaného ustanovení, který odpovídá zásadě přiměřenosti (např. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 – 46).

[21] V daném případě finanční úřad nařídil stěžovatelce odvod v plné výši poskytnuté dotace za každý měsíc, v němž se dopustila pochybení. Toto pochybení se však týkalo pouze té části dotace, jež připadala na odvody na povinná pojištění a příspěvek na politiku zaměstnanosti, zatímco mzdu zaměstnanci vyplácela stěžovatelka vždy včas. Takové porušení sice neznemožnilo naplnění účelu dotace, kterým je podle čl. I dohod vyhrazení společensky účelného pracovního místa, zpochybnilo však refundační princip, na kterém je tato dotace postavena. Nejedná se tak o porušení zcela marginální.

[22] Na druhou stranu, čistá mzda, kterou stěžovatelka hradila vždy řádně a včas, představuje výrazně větší částku než pozdě hrazené odvody. Navíc si lze představit řadu mnohem závažnějších porušení dohod (například neuhrazení povinných odvodů za zaměstnance nebo pozdní výplatu povinných odvodů i mzdy zaměstnancům). Také tato porušení by se jistě mohla týkat jen určitých měsíců. Je přitom ale jen těžko představitelné, že by za ně měl být stanoven odvod ve stejné výši jako v případě posuzovaném nyní, a to jen proto, že poskytovatel dotace nastavil pravidla jejího poskytnutí tak, že s jakýmkoliv „jemnějším“ rozlišením nepočítají a požadují vrátit vždy celou částku dotace za příslušný měsíc.

[23] Jistěže platí, že finanční správa bude zásadně nastavené dotační podmínky bez dalšího respektovat a aplikovat je. Musí však vést v patrnosti, že tím nemůže vyloučit použití zásady přiměřenosti. Je totiž povinností orgánů daňové správy vážit při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, kde se na škále možných pochybení posuzovaný případ nachází, a přiměřeně tomu stanovit výši odvodu. Byť toto rozlišení zpravidla nemůže být prováděno s „chirurgickou přesností“, vždy musí být způsobilé odlišit případy nižší závažnosti, od případů mnohem závažnějších. Tedy zohlednit individuální okolnosti porušení rozpočtové kázně.

[24] Jinými slovy, finanční orgány musí posoudit a následně stanovit výši odvodu podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech autonomně. Nelze se bránit tím, že odvod vychází striktně z textu dohod a je tak třeba jej mechanicky převzít. Příklad posuzovaný nyní je přitom odlišný od situací, které řešily rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018 - 40, a ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, neboť v případě řešeném nyní nestanovovala dohoda přesné procentní částky, které činí odvod za porušení rozpočtové kázně, nýbrž konstatovala povinnost „vrátit měsíční příspěvek“. V takovém případě bylo třeba zásadu přiměřenosti použít i na jednotlivé měsíční příspěvky a vážit, zda je důvod k odvodu v plné výši poskytnutého měsíčního příspěvku, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti.

[25] Při stanovení výše odvodu bylo namístě zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu (usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 291/2017 - 33). Správce daně tak ale neučinil, neboť například nezohlednil, že stěžovatelka hradila větší část z poskytovaného příspěvku každý měsíc řádně (včas). Vyměřený odvod tedy nemusel vždy sledovat výši poskytnutého příspěvku za měsíc, ale měl reflektovat konkrétní okolnosti daného případu. Právě a pouze takový přístup je v souladu s citovaným usnesením rozšířeného senátu, který mj. konstatoval, že *„týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace“*. Stanovením přiměřené výše odvodu se nemodifikuje veřejnoprávní smlouva, ale toliko vyhovuje požadavkům na stanovení správné a zákonné výše odvodů, které jsou stanoveny platebními výměry správcem daně, nikoliv veřejnoprávní smlouvou úřadem práce.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný bude muset zhodnotit přiměřenost výše odvodu a vzít přitom mimo jiné v úvahu i závažnost stěžovatelčina porušení dotačních podmínek. S ohledem na charakter měsíčního příspěvku a stěžovatelčina porušení se nabízí vzít při stanovení přiměřené výše odvodu za základ poměr mezi výší pozdě uhrazených povinných odvodů a výší včas vyplácené mzdy.

[27] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správních rozhodnutí, které napadla žalobou.

[28] Pokud jde o výši nákladů v průběhu řízení o nyní posuzované kasační stížnosti, ta je představována soudním poplatkem ve výši 5.000 Kč, náklady spojenými

pokračování

se zastoupením za 1 úkon právní služby v částce 5.100 Kč (podání kasační stížnosti ve spojených věcech) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d), § 12 odst. 3 a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Částku 5.400 Kč soud zvýšil o 1.134 Kč připadající na daň z přidané hodnoty, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti (včetně soudního poplatku) činí 11.534 Kč.

[29] Náhrada nákladů řízení před krajským soudem zahrnuje soudní poplatek ve výši 2 x 3.000 Kč a náklady spojené se zastoupením za 2 úkony právní služby ve spojených věcech (převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby), tedy odměnu ve výši 5.100 Kč za každý z těchto úkonů a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 12 odst. 3 a § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Částku 10.800 Kč soud zvýšil o 2.268 Kč připadající na daň z přidané hodnoty, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem (včetně soudního poplatku) činí 19.068 Kč.

[30] Žalovaný je tedy povinen nahradit stěžovateli náklady soudního řízení ve výši celkem 30.602 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. března 2022

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu