



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **NORTH VIDEO s.r.o.**, se sídlem Mezní 3430/3a, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Emilem Doleželem, advokátem se sídlem Jana Masaryka 252/6, Praha, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 3. 2023, č. j. 15 Af 113/2017-119,

t a k t o:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 3. 2023, č. j. 15 Af 113/2017-119, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2017, č. j. 41567/17/5000-10480-710970, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 35 923 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Emila Doležela, advokáta se sídlem Jana Masaryka 252/6, Praha.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2017, č. j. 41567/17/5000-10480-710970.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelčino odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 1. 2017, č. j. 107001/17/2500-31471-507178, kterým byl stěžovatelce podle § 6a odst. 8 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění účinném do 12. 7. 2012, a § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 8 700 000 Kč, neboť stěžovatelka nepostupovala v souladu s § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách – nezachovala počet nově vytvořených pracovních míst, která vznikla na základě čerpané investiční pobídky, po dobu pěti let ode dne jejího čerpání.

[3] Stěžovatelce byla poskytnuta investiční pobídka na základě rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek ze dne 21. 12. 2006, č. j. 38804/06/04200/01000, a na něj navazující dohody o hmotné podpoře vytváření nových pracovních míst v rámci investičních pobídek ze dne 15. 5. 2008 uzavřené mezi Ministerstvem práce a sociálních věcí a stěžovatelkou (dále jen „dohoda o hmotné podpoře“). Hmotná podpora ve výši 8 700 000 Kč byla připsána na účet stěžovatelky dne 30. 5. 2008 a podle uvedené dohody měla být použita k vytvoření 87 nových pracovních míst v územní oblasti Ústí nad Labem, a to nejdéle do 30. 11. 2009; k tomuto datu mělo být dosaženo cílového stavu 98 osob v přepočtu na plně zaměstnané (včetně původních 11 zaměstnanců stěžovatelky). K uvedenému datu stěžovatelka uvedený počet osob zaměstnávala, správce daně však zjistil, že již v únoru 2010 počet zaměstnaných osob klesl pod 98, a stěžovatelka tak nesplnila svou povinnost zachovat počet vytvořených pracovních míst po dobu 5 let od prvního čerpání investiční pobídky (tj. do 29. 5. 2013). Z toho důvodu správce daně vydal výše uvedený platební výměr, který následně žalovaný potvrdil.

2. Řízení před krajským soudem

[4] Stěžovatelka brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. Namítala především, že z dohody o hmotné podpoře nevyplývala povinnost zachovat počet nově vytvořených pracovních míst po dobu pěti let. Dohodu stěžovatelka splnila vytvořením pracovních míst do 30. 11. 2009, což potvrzuje i zpráva o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, č. j. 141181/11/214981507178, v níž je konstatováno, že porušení rozpočtové kázně nebylo zjištěno. Doba pro zachování počtu nově vytvořených pracovních míst navíc měla počít běžet dříve než 30. 5. 2008, jak stanovily správní orgány, neboť nová pracovní místa stěžovatelka vytvořila již dříve. Nesprávně byl stanoven i počet míst, které měla stěžovatelka udržet, neboť měla povinnost vytvořit pouze 87 míst, neměla povinnost udržet 11 původních pracovních míst. Správní orgány nepostupovaly v souladu se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť vyměřily odvod v plné výši poskytnuté hmotné podpory a nezabývaly se přiměřeností takového postupu.

2.a) Rozsudek krajského soudu ze dne 8. 12. 2021, č. j. 15 Af 113/2017-80

[5] Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji rozsudkem ze dne 8. 12. 2021, č. j. 15 Af 113/2017-80, podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Ústní jednání proběhlo bez přítomnosti stěžovatelky či jejího zástupce, neboť krajský soud nepovažoval omluvu zástupce stěžovatelky, která mu byla doručena den před jednáním, za řádnou. Nebyla totiž doložena

pokračování

rozhodnutím lékaře o dočasné pracovní neschopnosti ani jiným potvrzením lékaře či lékařskou zprávou – zástupce stěžovatelky sice zaslal soudu snímek obrazovky s rozpracovanou neschopenkou ze dne 7. 12. 2021, takový doklad však k osvědčení pracovní neschopnosti nepostačoval.

[6] Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti stěžovatelky tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 10. 2. 2023, č. j. 5 Afs 417/2021-40, a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení. Zdůraznil, že krajský soud neakceptoval rozpracovaný doklad o pracovní neschopnosti stěžovatelčina zástupce, ačkoliv takový doklad v předchozím případě v tomtéž řízení shledal dostatečným pro odročení jednání, aniž by zástupce stěžovatelky upozornil, že takové doložení pracovní neschopnosti znovu nebude přijatelné, a správnost postupu stěžovatelčina zástupce tak implicitně potvrdil. Řízení před krajským soudem tedy bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé, neboť proběhlo jednání bez přítomnosti stěžovatelčina zástupce, který se z jednání omluvil a požádal o odročení jednání.

2.b) Rozsudek krajského soudu ze dne 14. 3. 2023, č. j. 15 Af 113/2017-119

[7] Krajský soud následně dne 13. 3. 2023 provedl ústní jednání a poté rozsudkem ze dne 14. 3. 2023, č. j. 15 Af 113/2017-119, žalobu stěžovatelky podle § 78 odst. 7 s. ř. s. znovu zamítl.

[8] Podle krajského soudu z dohody o hmotné podpoře nevyplývá, že bylo úkolem stěžovatelky zachovat počet nově vytvořených pracovních míst pouze do 30. 11. 2009. Vyplývá z ní pouze, že do tohoto data měla být pracovní místa vytvořena a obsazena. To však nevylučuje povinnost stěžovatelky počet nově vytvořených pracovních míst po určitou dobu zachovávat – zachování těchto míst dohoda o hmotné podpoře vůbec neřeší. Dohoda tedy nijak nevylučuje povinnost vyplývající z § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, tj. povinnost zachovat počet nově vytvořených pracovních míst po dobu pěti let. Toto ustanovení je navíc kogentní a dohoda o hmotné podpoře by tedy jeho použití ani nemohla vyloučit. Pokud jde o běh lhůt (resp. doby), krajský soud zdůraznil nutnost rozlišovat mezi lhůtou pro vytvoření nových pracovních míst a dobou pro jejich zachování. Pro posouzení běhu doby pro zachování počtu nově vytvořených míst je nerozhodné, kdy byla pracovní místa vytvořena; tato doba začala plynout prvním čerpáním investiční pobídky, tj. 30. 5. 2008.

[9] Rovněž počet pracovních míst, které měla stěžovatelka po dobu pěti let zachovat, byl stanoven správně. V tomto ohledu krajský soud odkázal na znění čl. 2.1 dohody o hmotné podpoře, podle kterého stěžovatelka přijala závazek vytvořit a obsadit 87 nových pracovních míst a dosáhnout cílového stavu zaměstnanců v počtu minimálně 98 osob. Účel investiční pobídky jako hmotné podpory vytváření nových pracovních míst v rámci aktivní politiky zaměstnanosti mohl být zachován pouze při udržení 98 pracovních míst, tj. včetně 11 původních pracovních míst. Pokud investiční pobídka směřovala k vytvoření nových pracovních míst, nebylo možno u příjemce takové pobídky zároveň připustit možnost zrušení pracovních míst stávajících nebo jejich formální „přetočení“ na nová místa. V opačném případě by se totiž naprosto vytratil smysl předmětné investiční pobídky, tj. podpora rozvoje znevýhodněného regionu v rámci aktivní politiky zaměstnanosti.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani stěžovatelčině námitce, že již bylo dříve vysloveno, že poskytnutá investiční pobídka byla čerpána oprávněně. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, č. j. 141181/11/214981507178, se dřívější daňová kontrola vztahovala pouze k období od roku 2003 do roku 2009 a netýkala se povinnosti zachovat určitý počet pracovních míst i po tomto období (kontrola ověřovala, zda podle dohody byla pracovní místa včas vytvořena a obsazena). Naproti tomu daňová kontrola, na jejímž základě byla vydána rozhodnutí v posuzované věci, se zaměřovala na období od 1. 12. 2009 do 29. 5. 2013 a na dodržení povinnosti zachovat počet nově vytvořených pracovních míst po dobu pěti let. Dřívější kontrola se povinností zachování pracovních míst po 1. 12. 2009 nezabývala a ani se k této povinnosti nevyjadřovala.

[11] Správní orgány podle krajského soudu nepochybily, pokud vyměřily odvod ve 100% výši. V případě jakéhokoliv porušení rozpočtové kázně totiž žádný jiný postup nepřicházel v úvahu, neboť podle § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách muselo být při porušení povinnosti zachovat počet nově vytvořených pracovních míst po dobu pěti let vráceno vše, co bylo investiční pobídkou podle § 1 odst. 2 písm. c) zákona o investičních pobídkách získáno. K později účinné právní úpravě, podle které je nutno zohlednit při stanovení výše odvodu počet pracovních míst, která nebyla zachována, nebylo možno přihlížet, jakkoliv byla pro stěžovatelku příznivější. Uložení odvodu totiž není trestní sankcí, a není tedy prostor k zohlednění pozdější úpravy ve prospěch „pachatele“.

[12] Krajský soud zamítl provedení důkazů navrhovaných při ústním jednání, tj. účastnické výslechy jednatelů stěžovatelky (Ing. Miroslava Solaře a Mgr. Miroslava Srbeckého) a výslechy svědků Z. Š. (dřívější zástupkyně stěžovatelky) a Z. P. a Š. K. (úředních osob provádějících daňovou kontrolu, která se týkala období od roku 2003 do roku 2009) pro jejich nadbytečnost.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatelka proti posledně uvedenému rozsudku krajského soudu brojila kasační stížností a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Podle stěžovatelky lhůta pro zřízení míst sjednaná v dohodě o hmotné podpoře v délce 4,5 roku jednoznačně působí tak, že je zároveň dobou pro udržení pracovních míst. Formulace smlouvy působí jako odchylka od zákonné úpravy. Doba, po kterou měla stěžovatelka zachovat nově vzniklá pracovní místa, neměla správně začít plynout teprve od uplynutí lhůty k vytvoření nových míst, neboť stěžovatelka nová pracovní místa vytvořila mnohem dříve.

[15] Daňová kontrola se měla zaměřit pouze na zachování 87 nově vzniklých míst, zánik původních 11 míst nepředstavuje porušení podmínek dohody o hmotné podpoře. Z logiky věci je zřejmé, že pracovní místo nelze „přetočit“, neboť je přesně definované pracovní smlouvou a pracovní náplní a jednotlivá pracovní místa nejsou zaměnitelná. Stěžovatelce byla dána pobídka na novou výrobu a obsazení vytvořených míst personálem, udržení ostatních pracovníků s touto pobídkou nesouvisí. Stěžovatelka neměla zákonnou povinnost držet po stanovenou dobu původní pracovní místa.

pokračování

[16] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, že daňová kontrola za období od roku 2003 do roku 2009 nemá pro posuzovanou věc žádný význam. Podle stěžovatelky skutečnost, že proběhla kontrola, jejíž předmět nebyl ničím limitován, znamená, že vznikla právní domněnka splnění podmínek investiční pobídky. Tak to bylo stěžovatelce vykládáno při první daňové kontrole (zaměřené na roky 2003 až 2009) a podle toho se také zachovala, když přistoupila k reorganizaci.

[17] Po uzavření dohody o hmotné podpoře došlo k novelizaci zákona o investičních pobídkách, přičemž se nyní na stěžovatelčinu situaci vztahuje § 6a odst. 9 tohoto zákona, který stanoví, že se odvod uloží ve výši poměrné části získané investiční pobídky, která odpovídá počtu nezachovaných nově vytvořených pracovních míst. V posuzované věci je tak 100% odvod stanoven nezákonně. Je třeba použít pozdější úpravu, neboť je příznivější. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu musí být odvod vyměřen v přiměřené výši v návaznosti na porušení rozpočtové kázně, v plné výši by měl být odvod vyměřen jen v nejzávažnějších případech porušení pravidel či za existence zvláštních okolností.

[18] Krajský soud rovněž zcela nedůvodně zamítl návrhy na výslech svědků – osob provádějících daňovou kontrolu a statutárních orgánů stěžovatelky; tyto výslechy přitom mohly prokázat především, že po první kontrole bylo stěžovatelce potvrzeno naplnění podmínek dotace a že teprve poté stěžovatelka přistoupila k reorganizaci a k propouštění.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Zdůraznil, že lhůta pro zřízení nových pracovních míst stanovená v dohodě o hmotné podpoře nemá žádný vliv na běh doby, po kterou měla stěžovatelka povinnost zachovat počet nově vytvořených míst, neboť tato doba počíná běžet dnem prvního čerpání investiční pobídky, tj. ode dne 30. 5. 2008. Podle žalovaného bylo namíste při posuzování splnění povinnosti zachovat počet nově vytvořených pracovních míst přihlédnout i k původním 11 pracovním místům, a počítat tedy celkem s 98 pracovními místy. Flexibilita původních zaměstnanců a možnost jejich přeřazení na nové pozice ostatně vyplývá i ze stěžovatelkou předloženého podnikatelského záměru. Stěžovatelka navíc od června roku 2010 neměla ani 87 pracovních míst a s postupem času tento počet klesal až na 51 pracovních míst v květnu 2013. Předchozí daňová kontrola, která se zaměřovala na roky 2003 až 2009, podle žalovaného nebyla způsobilá založit právní domněnku, že počty pracovních míst „obstály“, ani obdobné legitimní očekávání. K proporcionalitě odvodu žalovaný uvedl, že mu relevantní znění zákona nedávalo jinou možnost než vyměřit odvod ve 100% výši, k pozdější úpravě nelze přihlédnout jako v případě správního trestání, neboť vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně trestáním není. Pokud jde o neprovedení účastnických či svědeckých výpovědí, žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu, že tyto důkazy byly nadbytečné.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná – a to přesto, že již v této věci rozhodoval a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná 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“.

[21] Možnost stěžovatelky napadnout nové rozhodnutí krajského soudu byla omezena citovaným ustanovením, k jehož aplikaci se vyslovil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 SbNU 519, poukázal na to, že je jím zajištěno, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil.

[22] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud zrušil předcházející rozsudek krajského soudu, a to pro závažnou procesní vadu spočívající v provedení ústního jednání bez zástupce stěžovatelky navzdory tomu, že se z jednání řádně omluvil a požádal o jeho odročení. Lze tak uzavřít, že se v předchozím rozsudku Nejvyšší správní soud věci samou (tj. přezkumem závěru, že žalobou napadené rozhodnutí nebylo na základě stěžovatelkou uplatněných žalobních bodů možno považovat za nezákonné) vůbec nezabýval, a kasační stížnost tedy je přípustná. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti, ověřil při tom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost předkládá k posouzení otázky a) běhu doby, po kterou byla stěžovatelka povinna zachovat počet nově vytvořených pracovních míst, b) počtu pracovních míst, která měla být zachována, c) vlivu výsledků daňové kontroly období od roku 2003 do roku 2009 na nyní posuzovanou věc, včetně otázky neprovedení navrhovaných důkazů v řízení o žalobě, a d) přiměřenosti vyměřeného odvodu.

4.a) Doba, po kterou byla stěžovatelka povinna zachovat počet nově vytvořených pracovních míst

[25] Podle § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012 „[p]říjemce investiční pobídky podle § 1 odst. 2 písm. c) je povinen zachovat počet nově vytvořených pracovních míst a obsazení těchto míst zaměstnanci se stanovenou týdenní pracovní dobou, na která bude čerpána investiční pobídka podle § 1 odst. 2 písm. c), po dobu nejméně 5 let ode dne prvního čerpání investiční pobídky podle § 1 odst. 2 písm. c)“. Podle odkazovaného § 1 odst. 2 písm. c) tohoto zákona se investiční pobídkou rozumí mj. hmotná podpora vytváření nových pracovních míst podle zvláštního právního předpisu.

[26] Počátek běhu doby, po kterou je příjemce investiční pobídky podle § 1 odst. 2 písm. c) zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012, tedy zákon stanoví dnem *prvního čerpání investiční pobídky*. Zákon o investičních podmínkách rozlišuje zejména okamžik *poskytnutí* investiční pobídky a *čerpání* investiční pobídky. Zatímco poskytnutím investiční pobídky se rozumí vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, pod pojmem čerpání lze rozumět její skutečně získání či v případě investiční pobídky ve formě slevy na dani její uplatnění (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54, č. 3996/2020 Sb. NSS).

pokračování

[27] Ze správního spisu vyplývá, že celá částka investiční pobídky byla stěžovatelce přeprášána na účet dne 30. 5. 2008. K tomuto datu tedy stěžovatelka poprvé čerpala investiční pobídku podle § 1 odst. 2 písm. c) zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012 a tento den tedy určil počátek běhu pětileté doby, po kterou byla stěžovatelka povinná zachovat počet nově vytvořených pracovních míst a jejich obsazení zaměstnanci se stanovenou týdenní pracovní dobou. Určení běhu doby krajským soudem a správními orgány je tak správné. Je rovněž zřejmé, že okamžik zřízení nového pracovního místa je pro běh uvedené doby irelevantní, a není proto rozhodné, kdy stěžovatelka nová pracovní místa ve skutečnosti vytvořila a obsadila.

[28] Na uvedeném nemůže ničeho změnit stěžovatelčina argumentace, že lhůta pro zřízení pracovních míst sjednaná v dohodě o hmotné podpoře v délce 4,5 roku působí tak, že je zároveň dobou pro udržení pracovních míst. Již krajský soud stěžovatelce srozumitelně vysvětlil, že je nutné rozlišovat mezi lhůtou určenou dohodou o hmotné podpoře pro vytvoření a obsazení pracovních míst a zákonem určenou dobou, po kterou je nutno počet nově vytvořených pracovních míst zachovat. Jen stěží lze akceptovat, že by stěžovatelka mohla legitimně očekávat, že postačí do konce lhůty pro vytvoření pracovních míst tato pracovní místa vytvořit a obsadit bez nutnosti tato místa po jakoukoliv dobu zachovat.

[29] Námitka stěžovatelky tak není důvodná.

4.b) Určení počtu míst, které měla stěžovatelka povinnost zachovat

[30] Z výše citovaného § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012 vyplývá, že je příjemce investiční pobídky povinen zachovat po dobu 5 let ode dne čerpání pobídky počet *nově vytvořených míst* a jejich obsazení zaměstnanci. Zároveň je podstatné, že podle § 5 odst. 4 písm. c) uvedeného zákona Ministerstvo průmyslu a obchodu v rozhodnutí o příslibu investičních pobídek určuje podmínky, za kterých lze investiční pobídky čerpat.

[31] Je třeba mít též na paměti, že „[z]ákladním smyslem investičních pobídek je podpořit rozvoj znevýhodněných regionů tak, aby docházelo k rozšíření a modernizaci stávajících provozů a vytváření provozů nových za současného vytváření nových pracovních míst. Aby byl tento smysl naplněn a byla omezena možnost jejich zneužívání jejich rychlým uplatněním s následným odlivem investice do jiných regionů, či úplným ukončením činnosti, je třeba trvat na udržení investice ve znevýhodněném regionu po určité stanovenou dobu“ (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 269/2019-54). K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že má-li být zachován účel investiční pobídky, může být povinnost zachovat počet nově vytvořených míst splněna jen v případě, že nedojde ani k zániku míst vytvořených před poskytnutím investiční pobídky, jsou-li s nově vytvořenými pracovními místy zaměnitelná. Jinak by mohlo dojít k situaci, kdy subjekt čerpá investiční pobídku na vytvoření nových míst, která však ve skutečnosti nová nejsou, neboť jde o pouhé formální převedení zaměstnance mezi v podstatě stejnými pracovními místy, tj. slovy krajského soudu „přetočení“ starých míst na nová.

[32] V posuzované věci rozhodnutí o příslibu investičních pobídek ze dne 21. 12. 2006, č. j. 38804/06/04200/01000, stanovilo jako podmínku čerpání investiční pobídky uzavření dohody o hmotné podpoře, kterou stěžovatelka s Ministerstvem průmyslu a obchodu

uzavřela dne 15. 5. 2008. V čl. 2. 1 této dohody se uvádí (důraz přidán): „*Zaměstnavatel [stěžovatelka] se zavazuje, že zřídí v územní oblasti nad Labem 87 nových pracovních míst a obsadí je minimálně 87 zaměstnanci (rozumí se v přepočtu na plně zaměstnané), a to v období ode dne potvrzeného přijetí záměru získat investiční pobídky podle § 3 zákona o investičních pobídkách, tj. od 12. 5. 2005, nejdéle do 30. 11. 2009. V době podání investičního záměru byl počet zaměstnanců 11 osob zaměstnanců (v přepočtu na plně zaměstnané, tzn. průměrný přepočtený stav za 3 měsíce předcházející termínu předložení investičního záměru, tj. 12 květnu 2005). Ke dni 30. 11. 2009 bude tedy cílový stav zaměstnanců min. 98 osob (v přepočtu na plně zaměstnané, tzn. průměrný přepočtený stav za 3 měsíce po termínu splnění tohoto závazku, tj. po 30. 11. 2009).*“ Nelze přehlédnout ani okolnost, že stěžovatelka uváděla v podnikatelském záměru předloženém Ministerstvu průmyslu a obchodu, že disponuje zaměstnanci, kteří jsou vysoce flexibilní, což implikuje jejich možnost převedení na obdobnou pracovní pozici, jak akcentuje žalovaný.

[33] Podle Nejvyššího správního soudu je z uvedeného ustanovení dohody o hmotné podpoře zřejmé, že podmínkou poskytnutí investiční pobídky bylo vytvoření 87 pracovních pozic, které jsou s dosavadními 11 pozicemi v zásadě zaměnitelné. Pokud by nebylo možno k těmto pracovním pozicím takto přistupovat, zcela by postrádalo smyslu již jen to, že bylo požadováno, aby byly zachovány původní pracovní pozice do 30. 11. 2009; stanovení cílového stavu včetně těchto původních pracovních míst by nedávalo smysl. Z ničeho kromě stěžovatelčiných nepodložených tvrzení nevyplývá, že by pracovní pozice původní nebyly s nově vytvořenými srovnatelné. Za takové situace je zcela namístě trvat na tom, že je požadavek na zachování počtu pracovních míst splněn výhradně v případě, že počet zaměstnaných osob neklesne pod minimální stanovený cílový stav, tj. 98 osob.

[34] Ani tato námitka stěžovatelky není důvodná.

4.c) Vliv výsledku daňové kontroly roků 2003 až 2009 na posuzovanou věc

[35] Podle stěžovatelky okolnost, že u ní proběhla daňová kontrola, která pochybení neshledala, znamená, že vznikla právní domněnka splnění podmínek investiční pobídky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že vznik právní domněnky na základě provedené kontroly nemá žádnou oporu v judikatuře správních soudů ani v právních předpisech. Z kasační stížnosti lze dovodit, že se stěžovatelka cítí dotčena na svých právech tím, že bylo zjištěno porušení rozpočtové kázně, ačkoliv při dřívější daňové kontrole bylo konstatováno, že splnila podmínky stanovené dohodou o hmotné podpoře. Jinými slovy, stěžovatelka se – byť nikoliv výslovně – dovolává ochrany svého legitimního očekávání.

[36] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je předpokladem vzniku práva dovolávat se legitimního očekávání poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, přičemž ochrany legitimního očekávání se nemůže příjemce dotace (či zde investiční pobídky) dovolávat vzdor ujištění v tom případě, kdy se při nakládání s veřejnými prostředky dopustí zjevného porušení platné právní úpravy (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, č. 713/2012 Sb. NSS, či ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014-43). Zdejší soud podotýká, že uvedené závěry vycházejí z judikatury Soudního dvora EU – srov. rozsudky ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata proti Komisi*, C-414/08, či ze dne 13. 3. 2008, *Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening a další*, spojené věci C-383/06 až C-385/06.

pokračování

[37] Uvedené závěry lze aplikovat i na nyní posuzovanou věc. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, č. j. 141181/11/214981507178, se uvedená daňová kontrola zaměřovala na období od roku 2003 do roku 2009. Již jen z toho je zřejmé, že bylo zcela vyloučeno, aby se při ní správce daně jakkoliv vyjadřoval k plnění povinnosti zachovat nově vytvořená pracovní místa mezi rokem 2010 a květnem roku 2013, kdy doba pro zachování počtu nově vytvořených pracovních míst uplynula. Z této zprávy vyplývá, že stěžovatelka splnila povinnosti vyplývající z dohody o hmotné podpoře, tedy že mimo jiné ve stanovené lhůtě vytvořila 87 nových pracovních míst. Ani náznakem z ní však nevyplývá, že by mělo být předmětem hodnocení následné zachování těchto pozic – to ostatně ani nebylo *de facto* možné. Zpráva o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, č. j. 141181/11/214981507178, tedy neobsahuje konkrétní ujištění, které by bylo způsobilé založit legitimní očekávání stěžovatelky v posuzované věci.

[38] Pokud jde o otázku, zda krajský soud mohl zamítnout stěžovatelčiny důkazní návrhy týkající se ujištění, že stěžovatelka své povinnosti splnila, je nutno zdůraznit (jak vyplývá i z výše uvedeného), že při daňové kontrole týkající se období od roku 2003 do roku 2009 nemohlo být stěžovatelce poskytnuto konkrétní ujištění, které by bylo způsobilé založit legitimní očekávání, že nemá povinnost zachovat počet nově vytvořených pracovních míst v následujících letech. Krajský soud tedy nepochybil, pokud tyto důkazní návrhy zamítl, neboť se jednalo o nadbytečné důkazy.

[39] Námitka tedy není důvodná.

4.d) Přiměřenost vyměřeného odvodu

[40] Stěžovatelka namítá, že žalovaný nezohlednil kritérium proporcionality při stanovení výše odvodu. Podle krajského soudu a žalovaného pro takový postup právní úprava neposkytovala prostor.

[41] Podle § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012 „[v] případě nesplnění podmínky uvedené v odstavci 2 nastávají účinky podle § 5 odst. 5. V případě nesplnění podmínky uvedené v odstavci 3 pozbývá rozhodnutí o příslibu investičních pobídek v části týkající se udělení investiční pobídky podle § 1 odst. 2 písm. c) platnosti a vše, co bylo investiční pobídkou podle § 1 odst. 2 písm. c) získáno, musí být vráceno podle zvláštních právních předpisů“. Z odkazovaného [v části 4.a) tohoto rozsudku citovaného] odstavce 3 téhož ustanovení vyplývá právě povinnost příjemce investiční pobídky zachovat počet nově vytvořených pracovních míst po dobu pěti let od prvního čerpání investiční pobídky. Z uvedeného je zřejmé, že v době, kdy bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky a uzavřena dohoda o hmotné podpoře, bylo za jakékoliv porušení povinnosti zachovat počet nově vzniklých pracovních míst namístež vyměřit odvod ve výši 100 % investiční pobídky, tj. *vše, co bylo investiční pobídkou získáno*.

[42] Od účinnosti zákona č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „novela č. 192/2012 Sb.“), tj. ode dne 13. 7. 2012, však § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách zní: „V případě nesplnění podmínek uvedených v odstavcích 2, 3 nebo 5 nastávají účinky podle odstavce 9. V případě nesplnění podmínky uvedené v odstavci 4 vrací příjemce investiční pobídky podle

§ 1a odst. 1 písm. a) bodu 3 poměrnou část takto získané investiční pobídky, která odpovídá počtu nezachovaných nových pracovních míst v souladu s rozpočtovými pravidly.“ K tomu je nutno dodat, že povinnost zachování počtu nově vzniklých pracovních míst po dobu pěti let nově upravoval právě odkazovaný odstavec 4 a možnost čerpání hmotné podpory coby investiční pobídky nově upravoval odkazovaný § 1a odst. 1 písm. a) bod 3 tohoto zákona. Jak vidno, podle této úpravy již nepřicházelo v úvahu stanovit 100% odvod za jakékoliv porušení povinnosti zachovat počet nově vytvořených pracovních míst; naopak již bylo namístež vyměřit odvod ve výši *odpovídající počtu nezachovaných nových pracovních míst*.

[43] Podle přechodných ustanovení Čl. II bodů 1. až 3. se v zásadě veškerá řízení zahájená přede dnem účinnosti novely č. 192/2012 Sb., podmínky dříve poskytnutých investičních pobídek i jejich kontrola řídily dosavadní právní úpravou i nadále. Podle čl. II bodu 4. však „[p]ři nesplnění podmínek, za kterých byly investiční pobídky poskytnuty podle zákona č. 72/2000 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje podle dosavadních právních předpisů, s výjimkou nesplnění podmínky podle § 6a odst. 3 zákona č. 72/2000 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, kdy se postupuje podle § 6a odst. 8 věty druhé zákona č. 72/2000 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“. Z citovaného vyplývá, že pokud jde o porušení povinnosti zachovat počet nově vytvořených pracovních míst podle dosavadní úpravy (§ 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012), je nutno při stanovení výše odvodu zohlednit počet nezachovaných nových míst v souladu s novou úpravou (§ 6a odst. 8 věta druhá zákona o investičních pobídkách, ve znění účinném od 13. 7. 2012).

[44] V posuzované věci správce daně rozhodoval dne 26. 1. 2017, přičemž vyměřil odvod ve 100% výši, neboť mu dle jeho názoru zákon ani jiný postup neumožňoval, což potvrdil následně žalovaný dne 29. 9. 2017 v rozhodnutí o odvolání a krajský soud v napadeném rozsudku. Odvod v této výši je však založen na nesprávném právním názoru, že bylo namístež aplikovat § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012, a nikoliv ve znění účinném od 13. 7. 2012. V posuzované věci stěžovatelka sice porušila svoji povinnost vyplývající z § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách ve znění účinném do 12. 7. 2012, přesto však bylo v souladu s čl. II bodem 4. novely č. 192/2012 Sb. nutno postupovat podle věty druhé § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách ve znění účinném od 13. 7. 2012, a tedy bylo nutné požadovat vrácení toliko poměrné části stěžovatelkou získané investiční pobídky, která odpovídala počtu nezachovaných nově vytvořených pracovních míst, a nikoliv požadovat vrácení všeho, co bylo investiční pobídkou získáno. Je tedy zřejmé, že rozhodnutí žalovaného ani rozsudek krajského soudu, který navzdory tomuto pochybení žalovaného stěžovatelčinu žalobu zamítl, nemohou obstát.

[45] Tato námitka je proto důvodná.

[46] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v době rozhodování žalovaného již byl § 6a zákona o investičních pobídkách novelizován znovu, a to zákonem č. 84/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, který nabyl účinnosti dne 1. 5. 2015, od čehož nelze odhlédnout, neboť „[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu“ (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Uvedená novelizace však již pro

pokračování

posouzení věci není podstatná, neboť se podle jejích přechodných ustanovení na posuzovanou věc nepoužije. Použití pozdější úpravy by nebylo namístě ani v případě, že by byla pro stěžovatelku příznivější. Porušení rozpočtové kázně totiž není správním deliktem a uložení odvodu není trestní sankcí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, či rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS). Není tedy ani důvod pro aplikaci pozdější příznivější úpravy ve prospěch pachatele na základě čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.

5. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 a 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu (výrok I.), jakož i rozhodnutí žalovaného, kterému věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení (výrok II.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[48] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s., pro část řízení o kasační stížnosti ve spojení s § 120 s. ř. s.

[49] Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady jsou tvořeny souhrnnou částkou 9 000 Kč za soudní poplatky (za žalobu ve výši 3 000 Kč, za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou připadající na zastoupení stěžovatelky advokátem Mgr. Emilem Doleželem.

[50] Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce stěžovatelky učinil ve věci celkem sedm úkonů právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, žaloba, návrh na přiznání odkladného účinku žalobě, replika, účast při jednání soudu a kasační stížnost ve věci sp. zn. 5 Afs 417/2021 a kasační stížnost v nyní posuzované věci (ačkoliv kasační stížnost stěžovatelka dvakrát doplňovala, Nejvyšší správní soud ji posuzuje jako jediný úkon). Za každý úkon právní služby (vyjma návrhu na přiznání odkladného účinku) v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby připadá částka ve výši 3 400 Kč. Za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě náleží mimosmluvní odměna ve výši jedné poloviny, tedy ve výši 1 550 Kč [§ 11 odst. 2 písm. a), odst. 3 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 1 850 Kč. Za veškeré úkony právní služby tedy náleží náhrada

nákladů řízení ve výši celkem 22 250 Kč; tato částka se dále zvyšuje o DPH ve výši 21 % na 26 923 Kč (po zaokrouhlení). Celková částka náhrady nákladů řízení u krajského soudu a Nejvyššího správního soudu tak činí 35 923 Kč (9 000 + 26 923); tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jejího zástupce Mgr. Emila Doležela, advokáta se sídlem Jana Masaryka 252/6, Praha 2, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí (výrok III. tohoto rozsudku).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 8. prosince 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu