



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Petra Šebka a soudkyně Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **Vlk se nažral, s. r. o.**, Na trávníku 456/12a, Držovice, zastoupen advokátem JUDr. Jakubem Dohnalem, Ph.D., Plzeňská 3350/18, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 12. 2019, čj. 50369/19/5000-10470-712343 a čj. 50380/19/5000-10470-712343, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 17. 3. 2021, čj. 65 Af 6/2020 - 34,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 17. 3. 2021, čj. 65 Af 6/2020 - 34, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 12. 2019, čj. 50369/19/5000-10470-712343 a čj. 50380/19/5000-10470-712343, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši **30 602 Kč** ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce advokáta JUDr. Jakuba Dohnala, Ph.D.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce uzavřel 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 žalobci 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 žalobce za sebe odvedl z vyměřovacího základu zaměstnance, maximálně však ve stanovené výši.

[2] Šesti platebními výměry ze dne 5. 9. 2016 Finanční úřad pro Olomoucký kraj vyměřil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu. Porušení rozpočtové kázně shledal správce daně v tom, že žalobce nevrátil příspěvek podle čl. VI bodu 2 dohod, neboť ve stanovených měsících uhradil pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti až po dni doložení výkazu Úřadu práce.

[3] Obě odvolání, která proti platebním výměrům žalobce podal, žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne 5. 12. 2019.

[4] Žalobce proti těmto rozhodnutím podal žaloby ke krajskému soudu, který rozsudkem řízení o žalobách spojil ke společnému projednání a obě žaloby zamítl. Povinnost žalobce vrátit vyplacený měsíční příspěvek podle krajského soudu plynula z čl. VI bodu 2 dohod a vztahovala se na celou částku poskytnutého měsíčního příspěvku. V čl. VI bodu 2 dohod nebyla stanovena možnost, aby žalobce vrátil 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 podle krajského soudu splněno tím, že byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně právě ve výši prostředků poskytnutých za období, v nichž žalobce porušil podmínky stanovené dohodou.

II. Kasační řízení

[5] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Podle stěžovatele 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). Stěžovatel odkazuje na legislativní pravidla vlády a metodickou pomůcku pro přípravu návrhů právních předpisů a rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 77/2010 - 81 (podle něhož je nepřijatelné, aby případné nejasnosti veřejnoprávní smlouvy ztížily pozici „slabší strany“ – stěžovatele jako soukromé osoby).

[6] Stěžovatel přiznává, že pojistné na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti uhradil až po dni doložení výkazů, nejedná se však podle něho o porušení rozpočtové kázně; navíc tímto postupem nikomu nevznikla žádná újma. Veškeré poskytnuté prostředky byly také použity v souladu s účelem dotace. Stěžovatel namítá, že se krajský soud v otázce proporcionality (vyměření odvodu ve výši 100 % poskytnuté dotace) odchýlil od rozsudku NSS ze dne 16. 2. 2021, čj. 10 Afs 38/2019 - 29, podle něhož je třeba zohledňovat individuální okolnosti případu, které mohou odůvodňovat ještě další snížení odvodu. Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Podle žalovaného se rozsudek NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 38/2019, týkal skutkově odlišné věci. Dohody v případě řešeném nyní totiž výslovně uváděly, že se „zaměstnavatel zavazuje vrátit vyplacený měsíční příspěvek“, zatímco v případě řešeném NSS bylo stanoveno, že při porušení dohody bude odveden „příspěvek nebo jeho poměrná část“. Žalovaný proto navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

III.1. Porušení čl. VI bodu 2 dohod

[9] Stěžovatel předně namítal, že nebyly splněny podmínky pro vrácení příspěvku. S tím však NSS nesouhlasí.

[10] Podle čl. VI bodu 2 dohod se *zaměstnavatel zavazuje vrátit vyplacený měsíční příspěvek Úřadu práce, pokud hrubá mzda uvedená ve výkazu „Vyúčtování mzdových nákladů – SUPM 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.*

[11] Byť je třeba souhlasit se stěžovatelem, 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. stěžovatel včas neúčtoval mzdu k výplatě, nevyplatil ji a neodvedl 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, stěžovatel není povinen vrátit příspěvek pouze tehdy, pokud budou kumulativně splněny všechny jeho povinnosti zaměstnavatele obsažené v čl. VI bodu 2 dohod.

[12] Pouze takový jazykový výklad je v souladu s výkladem logickým. Smyslem příspěvku má totiž být náhrada stěžovatelem 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 (stěžovatel) 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.

[13] NSS 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. Vzbuzuje-li výsledek jazykové interpretace pochybnosti, je třeba, aby byl přezkoušen jinými výkladovými metodami 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.).

[14] V nyní posuzovaném případě tak jazykový i logický výklad čl. VI bodu 2 dohod jednoznačně svědčí pro závěr, který učinil žalovaný i krajský soud. Stěžovatel se tedy dopustil porušení podmínek dohod; na tento závěr nemá žádný vliv, zda byla způsobena nějaká škoda, či nikoli. Dohody přitom neobsahovaly žádné nejasnosti, které by mohly ztížit pozici stěžovatele. Naopak výklad, jehož se stěžovatel dovolává, je zcela proti smyslu dohod a vedl by k absurdním důsledkům (přestože by stěžovatel odváděl jen jednu z povinných složek a mzdu zaměstnanci vůbec neplatil, dohodu by neporušil a příspěvek by vracet nemusel). Takový výklad čl. VI bodu 2 dohod snad stěžovatel ani nemůže myslet vážně.

III.2. Porušení zásady přiměřenosti

[15] Stěžovatel dále namítal porušení zásady přiměřenosti a rozsudku NSS ze dne 16. 2. 2021, čj. 10 Afs 38/2019 - 29.

[16] V citovaném rozsudku NSS na základě usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, čj. 1 Afs 291/2017 - 33, č. 3854/2019 Sb. NSS, dospěl k závěru, že stanovení 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.

[17] NSS se tedy zabýval tím, zda byla v daném případě správně aplikována zásada přiměřenosti.

[18] 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, čj. 5 As 95/2014 - 46).

[19] V daném případě finanční úřad nařídil stěžovateli odvod v plné výši poskytnuté dotace za každý měsíc, v němž se stěžovatel dopustil 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 vyplácel stěžovatel 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. Na druhou stranu, čistá mzda, kterou stěžovatel hradil 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 vůbec nebo pozdní výplatu povinných odvodů i mzdy zaměstnancům). Také toto 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. Jistěže platí, že finanční správa bude zásadně nastavené dotační podmínky bez dalšího respektovat a aplikovat je. Nemůže to však platit tam, kde by takový postup bránil alespoň v minimální míře zásadu přiměřenosti. Je totiž povinností orgánů daňové správy vážit při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, kde se na škále možných pochybení nachází posuzovaný případ, a přiměřeně tomu stanovit výši odvodu. Byť toto rozlišení zpravidla nemůže být prováděno s „chirurgickou přesností“, vždy musí být způsobilé odlišit případy nižší závažnosti, jako je ten posuzovaný nyní, kde se zaměstnavatel zpozdil s výplatou pouze menší části měsíčních nákladů, od případů mnohem závažnějších.

[20] 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

pokračování

vychází striktně z textu dohod a je tak třeba jej mechanicky převzít. Případ posuzovaný nyní je přitom odlišný od situací, které řešily rozsudky NSS ve věcech sp. zn. 7 Afs 172/2018 a sp. zn. 2 Afs 366/2017, 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 vážít, zda je důvod k odvodu v plné výši poskytnutého měsíčního příspěvku, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti. Při stanovení výše odvodu pak bylo namísto 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 čj. 1 Afs 291/2017 - 33). Správce daně tak ale neučinil, neboť nezohlednil, že stěžovatel hradil 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 takový přístup je pak v souladu s citovaným usnesením rozšířeného senátu NSS, který mj. konstatoval, že „*týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace*“.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] NSS 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 NSS 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 přiměřenost výše odvodu zhodnotit znovu a vzít v úvahu, jakou závažnost stěžovatelovo porušení dotačních podmínek vykazuje. S ohledem na charakter měsíčního příspěvku a stěžovatelova porušení se nabízí vzít při stanovení přiměřené výše odvodu za základ poměr mezi výší pozdě uhrazených povinných odvodů a výší včas vyplácené mzdy.

[19] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, NSS 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 úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správních rozhodnutí, které napadl žalobou.

[20] 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 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.

[21] 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.

[22] 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 stěžovatele.

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

V Brně dne 31. ledna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu