



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **R. T.,**
sídlem N. P. č. ev. 60, S.
zastoupený advokátem JUDr. Danielem Teleckým, Ph.D.
sídlem Klostermannova 138, 430 01 Chomutov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2018, č.j. 23197/18/5000-10480-703694

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci byl podle § 139 a § 147 daňového řádu a podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“ nebo „ZRP“), vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 16 100 Kč a odvod do Národního

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K..

fondy ve výši 81 051 Kč [platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 5. 2017, č.j. 572704/17/2400-31472-400222, a ze dne 9. 5. 2017, č.j. 572720/17/2400-31472-400222, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 5. 2018, č.j. 23197/18/5000-10480-703694].

2. Žalobce jako zaměstnavatel nejpozději v den doložení výkazu „Vyúčtování mzdových nákladů – SÚPM vyhrazené“ (ba ani v den připsání příspěvku od Úřadu práce na účet žalobce) za příslušný měsíc neodvedl částku pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe odvádí z vyměřovacího základu zaměstnance, uvedenou v tomto výkazu.

Žaloba

3. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nesprávné a nepřezkoumatelné a je v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora. Přístup odvolacího orgánu je ryze formalistický bez přihlédnutí k závažnosti porušení rozpočtové kázně a jeho vlivu na udržení účelu dotace, žalovaný tedy posoudil právní otázku nesprávně.
4. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že podstatné je, že poskytování dotací ze státního rozpočtu je ovládáno vrchnostenským postavením poskytovatele dotace. V rozsudku ze dne 28. 2. 2014, č.j. 5 Afs 90/2012-33, Nejvyšší správní soud doplnil, že poskytovatel je povinen vymezit dotační podmínky jednoznačným, určitým a srozumitelným způsobem, který zajistí předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace či uplatnění sankčního odvodu, resp. stav, kdy příjemce bude mít jistotu ohledně obsahu dotačních podmínek. Případné nejasnosti ve stanovených podmínkách či důvodech uplatnění sankčního odvodu nemohou být kladeny k tíži příjemce finanční podpory (dotace): Pokud poskytovatel podmínky dotace vymezil, v souladu se zásadou právní jistoty musí podmínky stanovit jasně a jednoznačně.
5. V rozsudku ze dne 27. 6. 2012, č.j. 5 Afs 8/2012-42, Nejvyšší správní soud judikoval, že uložení sankčního odvodu nemůže být postaveno na ryze formalistickém přístupu bez ohledu na skutečný stav věci a vždy musí být zohledněno, zda k poskytnutí dotace došlo v rozporu s jejím účelem. Příjemce dotace nemůže být povinen k sankčnímu odvodu při jakémkoliv nedodržení stanovených podmínek. V daném případě došlo k mírnému zpoždění ve vyčerpání finančních prostředků, které se považují za vyčerpané až převodem z účtu příjemce na účet dodavatele. Jednalo se tedy skutečně o méně významné pochybení. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v daném případě „nebylo zpochybněno dodržení účelu dotace stěžovatelkou, tedy zachování obecně prospěšného zájmu, k jehož naplnění poskytnutí dotace sloužilo“.
6. Poskytovatel dotace je povinen ve výzvě k navrácení dotačních prostředků nejen uvést, v jakém rozsahu požaduje dotační prostředky vrátit, ale zároveň má povinnost zdůvodnit, jakými hledisky se při stanovení finanční opravy řídil. Takové stanovení pak musí obsahovat posouzení rozsahu porušení dotačních podmínek při respektování zásady proporcionality. Rozhodnutí o stanovení finanční opravy tedy musí vždy obsahovat přezkoumatelné posouzení závažnosti, důsledků a okolností porušení. Pokud rozhodnutí tyto náležitosti neobsahuje, jedná se o ryze formalistický přístup. V této souvislosti se žalobce dovolává rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č.j. 9 Afs 1/2008-45, ze dne 5. 12. 2014, č.j. 4 As 215/2014-40, a ze dne 31. 3. 2014, č.j. 2 Afs 49/2013-34.

7. Závěrem poukázal žalobce na to, že žalovaný v bodě 25 napadeného rozhodnutí sděluje: „*Ve věci naplnění účelu a cílů poskytnutého příspěvku ve smyslu Dohody odvolací orgán nerozporuje tvrzení odvolatele a podotýká, že nebylo rozporováno ani správcem daně v rámci vedeného daňového řízení.*“ Situace žalobce je tedy takřka identická jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2014, č.j. 2 Afs 49/2013-34, kdy i v tomto případě se účel přes dílčí pochybení daňového subjektu nepochybně podařilo ve 100 % naplnit.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Ve vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízení rozhodováno, přičemž v žalobě žalobce nepředkládá žádné nové skutečnosti. Žalovaný tedy v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí a v něm vyslovené závěry.
9. Ve smyslu podmínek Dohody byl poskytnutý příspěvek určen zaměstnavateli na refundaci vynaložených prostředků na mzdy zaměstnance včetně příslušných odvodů pojistného. V rámci daňové kontroly nicméně bylo správcem daně zjištěno, že částky pojistného na sociální a zdravotní pojištění byly žalobcem za měsíce červen 2015 až říjen 2015 odvedeny až poté, kdy byl na jeho účet připsán za předmětné měsíce příspěvek od Úřadu práce. Zásadní skutečností bylo to, že žalobce poskytnutý příspěvek nemohl použít na zákonem předpokládanou refundaci mzdových nákladů, jelikož v době připsání příspěvku jím nebyly ještě veškeré tyto náklady uhrazeny. Uvedený postup byl shledán rozporným jak se zněním Dohody, tak i zákona o zaměstnanosti, neboť v nich bylo zcela jasně specifikováno časové vymezení splnění podmínky týkající se úhrady mzdových nákladů, a to před refundací těchto měsíčně vykazovaných nákladů formou poskytovaného příspěvku.
10. Došlo tedy k porušení rozpočtové kázně ze strany žalobce tím, že nevrátil poskytnutý příspěvek vyplacený v rozporu s Dohodou, a to v termínu stanoveném výzvou Úřadu práce. Skutečnost, že žalobce musí vrátit zpět poskytnutý příspěvek za příslušný měsíc, ve kterém nedodržel povinnosti stanovené Dohodou, je jasně stanovena pod čl. VI bodem 2 uvedené Dohody. Žalovaný doplňuje, že součástí výkazu, který byl žalobce povinen dokládat, byla příloha „Prohlášení zaměstnavatele“, ve kterém žalobce mimo jiné prohlašuje, že uvedené údaje jsou pravdivé a hrubá mzda za uvedený měsíc a v uvedené výši byla zaměstnanci zúčtována k výplatě a po zákonných srážkách vyplacena nejpozději v den doručení výkazu Úřadu práce a odvody pojistného za uvedený měsíc a v uvedené výši byly odvedeny nejpozději v den doručení výkazu Úřadu práce.
11. Úřad práce jako poskytovatel příspěvku určil podmínky, které měl žalobce jako příjemce tohoto příspěvku dodržet. Zároveň Úřad práce stanovil, že za nedodržení podmínek je příjemce příspěvku povinen tento příspěvek za příslušný měsíc na základě výzvy Úřadu práce vrátit zpět, což žalobce neučinil, ač k tomu byl vyzván. Tato povinnost přitom byla žalobci přímo uložena článkem VI bodem 1 Dohody.
12. Porušením povinnosti vrátit poskytnuté peněžní prostředky došlo ze strany žalobce k zadržení těchto prostředků ve smyslu § 3 písm. f) ZRP a k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona, za něž byl vyměřen odvod dle § 44a odst. 4 písm. b) ZRP, a to v celé výši zadrženého příspěvku. Žalovaný zároveň vydal výzvu k poskytnutí informací ze dne 3. 5. 2018, jež byla adresována Úřadu práce, přičemž z odpovědi na tuto výzvu měl najisto postaveno, že žalobce v souvislosti s předmětnou výzvou neučinil vůči

Úřadu práce žádné další úkony.

13. K tvrzené nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že se jedná o zcela generickou námitku bez jakékoliv konkretizace. Žalovaný tedy pouze obecně uvádí, že se námitkami žalobce vznesenými v odvolání dostatečně zabýval. Z rozhodnutí o odvolání je patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto a jaké je stanovisko žalovaného v dané věci, přičemž rozhodnutí obsahuje konkrétní argumentaci, ze které je zřejmé, jak žalovaný k závěru dospěl (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne ze dne 17. 6. 2015, č.j. 52 Af 43/2014-274).
14. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením, že by použil ryze formalistický přístup. Dodržení podmínek daných zákonem i Dohodou je pro žalobce stejně závazné jako naplnění účelu a cíle poskytnutého příspěvku, přičemž jejich nedodržení znamená porušení rozpočtové kázně. Taxativní výčet podmínek poskytnutí příspěvku, jejichž nedodržení je porušením rozpočtové kázně ve smyslu zákona o rozpočtových pravidlech a bude postihováno odvodem za porušení rozpočtové kázně, je uveden v čl. VII Dohody. Mezi takové podmínky patří i podmínka stanovená čl. VI bodem 2 Dohody, která nebyla žalobcem dodržena. Již tato samotná okolnost dokládá fakt, že nevrácení požadované části příspěvku žalobcem na základě výzvy poskytovatele nemůže být považováno za marginální či formální pochybení, jak tvrdí žalobce.
15. K citaci z bodu 25 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že se jedná o úvodní větu odstavce, který se dále zabýval účelem poskytnutí příspěvku. Žalobce větu vytrhává z kontextu a cituje ji izolovaně od zbylého textu. Žalovaný dále v tomto směru uvedl, že uzavřená Dohoda obsahuje celou řadu dalších podmínek, za nichž je příspěvek poskytován a jež jsou pro žalobce závazné. Žalovaný zmínil, že se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že jedinou skutečností relevantní pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně by bylo použití poskytnutého příspěvku v rozporu s účelem a cílem stanoveným Dohodou. Dle čl. VI bodu 2 Dohody se žalobce zavázal, že pokud hrubá mzda uvedená ve výkazu 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 odvedena, vrátí vyplacený měsíční příspěvek Úřadu práce zpět. Dle čl. VII bodu 4 Dohody je nevrácení příspěvku nebo jeho části podle čl. VI této Dohody porušením rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) ZRP a bude postihováno odvodem dle § 44a odst. 4 písm. b) tohoto zákona. Zároveň je nutno doplnit, že žalobci byl příspěvek poskytnut na základě jeho vlastní dobrovolné žádosti, přičemž podpisem Dohody vyjádřil žalobce svůj dobrovolný souhlas se všemi podmínkami této Dohody, jimiž bylo poskytnutí příspěvku podmíněno, a současně se zavázal, že bude všechny tyto podmínky plnit. Žalobce si tedy byl všech rozhodných okolností vědom již před podpisem Dohody.
16. Závěrem žalovaný uvádí, že žalobce odkazuje na celou řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z nichž plynou nejrůznější obecné závěry, avšak bez bližšího upřesnění konkrétních pochybení správních orgánů v daném případě.

Posouzení věci krajským soudem

17. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.
18. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta

prvá s. ř. s.).

19. **Žaloba není důvodná.**
20. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 29. 4. 2015 Úřad práce České republiky a žalobce (jako zaměstnavatel) uzavřeli podle § 113 a § 119 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o zaměstnanosti*“), dohodu o vyhrazení společensky účelného pracovního místa a poskytnutí příspěvku, spolufinancovaného ze státního rozpočtu a Evropského sociálního fondu, č. SOA-SF-24/2015 (dále též jen „*Dohoda*“).
21. Úřad práce se zavázal poskytnout zaměstnavateli na dobu od 1. 5. 2015 do 31. 10. 2015 příspěvek ve výši **vynaložených** prostředků na mzdy nebo platy na zaměstnance L. Z., včetně pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe **odvedl** z vyměřovacího základu zaměstnance, maximálně však 20 000 Kč měsíčně.
22. Kontrolou provedenou Úřadem práce dne 15. 2. 2016 bylo zjištěno, že žalobce uhradil za měsíce květen 2015 až říjen 2015 odvody pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění až poté, kdy doručil vyúčtování mzdových nákladů za příslušný měsíc na Úřad práce.
23. Úřad práce vyzval žalobce k vrácení vyplaceného příspěvku za měsíce květen 2015 až říjen 2015 v celkové výši 116 580 Kč. Jelikož žalobce tuto částku neuhradil, Úřad práce oznámil podezření porušení rozpočtové kázně Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj.
24. Ze zprávy o daňové kontrole č.j. 217843/17/2400-31472-400222 plyne, že žalobce porušil podmínku stanovenou v čl. VI bodu 2 výše uvedené Dohody za současného nedodržení ustanovení § 113 odst. 5 zákona o zaměstnanosti, neboť ve lhůtě do 30 pracovních dnů ode dne převzetí výzvy nevrátil Úřadu práce částku odpovídající součtu příspěvků vyplacených za měsíce červen 2015 až říjen 2015, za které neměl nejpozději v den připsání příspěvku od Úřadu práce odvedeno pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění za zaměstnance.
25. Platebními výměry ze dne 9. 5. 2017, č.j. 572704/17/2400-31472-400222, a ze dne 9. 5. 2017, č.j. 572720/17/2400-31472-400222, Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle § 139 a § 147 daňového řádu a podle § 44a odst. 4 písm. b) ZRP vyměřil žalobci za porušení rozpočtové kázně odvod do státního rozpočtu ve výši 16 100 Kč a odvod do Národního fondu ve výši 81 051 Kč. Proti těmto platebním výměrům na odvod za porušení rozpočtové kázně se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2018, č.j. 23197/18/5000-10480-703694, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 5. 2017, č.j. 572704/17/2400-31472-400222, a ze dne 9. 5. 2017, č.j. 572720/17/2400-31472-400222, potvrdilo.
26. K tomu soud konstatuje, že společensky účelná pracovní místa jako jeden z nástrojů aktivní politiky zaměstnanosti jsou upravena zejména v § 113 zákona o zaměstnanosti. Podle § 113 odst. 5 věty první zákona o zaměstnanosti *Příspěvek na vyhrazení jednoho společensky účelného pracovního místa může být poskytován až do výše **vynaložených** prostředků na mzdy nebo platy na zaměstnance přijatého na vyhrazené pracovní místo, včetně pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe **odvedl** z vyměřovacího základu tohoto zaměstnance.* Poskytování příspěvků na jednotlivé nástroje aktivní politiky zaměstnanosti je upraveno zejména v § 118 a § 119 zákona o zaměstnanosti.

27. Podle čl. VI bodu 2 výše uvedené Dohody Zaměstnavatel se zavazuje vrátit vyplacený měsíční příspěvek Úřadu práce, pokud hrubá mzda uvedená ve výkazu „Vyúčtování 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.
28. Podle čl. VI bodu 1 věty první Dohody Zaměstnavatel se zavazuje vrátit Úřadu práce vyplacený měsíční příspěvek nebo jeho část, pokud mu byl poskytnut neprávem nebo ve vyšší částce, než za příslušný měsíc náležel, a to nejpozději do 30 pracovních dnů ode dne, kdy tuto skutečnost zjistil nebo kdy převzal výzvu Úřadu práce k vrácení příspěvku.
29. Podle čl. VII bodu 4 Dohody Nevrácení příspěvku nebo jeho části podle článku VI této dohody je porušením rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a bude postihováno odvodem podle § 44a odst. 4 písm. b) tohoto zákona.
30. Ve smyslu § 3 písm. f) ZRP zadržením peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu se pro účely tohoto zákona rozumí porušení povinnosti vrácení prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu ve stanoveném termínu.
31. Porušení rozpočtové kázně je vymezeno zejména v § 44 ZRP. Podle § 44 odst. 1 písm. b) ZRP *Porušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.* Odvod za porušení rozpočtové kázně je upraven zejména v § 44a ZRP. Podle § 44a odst. 4 písm. b) ZRP *Odvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech* [tj. v případech, které nejsou uvedeny v písmenu a)]
32. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud uvádí, že s touto námitkou je nutno se vypořádat přednostně, protože byla-li by tato vada shledána, mohla by představovat překážku posouzení důvodnosti ostatních žalobních námitek. Má-li rozhodnutí správního orgánu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se jednalo o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. U těchto jednotlivých atributů přezkoumatelnosti je možno vycházet z ustálené praxe správních soudů (ať už jde o přímo použitelné závěry týkající se rozhodnutí správních orgánů nebo analogicky použitelné závěry vztahující se k rozhodnutím krajských soudů). Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, kterou má žalobce patrně na mysli, lze poukázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS. Ve smyslu těchto rozsudků je nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nedostatek důvodů dána zejména tehdy, jestliže z jeho odůvodnění není zřejmé, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Zdejší soud však v tomto případě žádnou takovou vadu rozhodnutí správních orgánů neshledal. Soud tu nemá pochybnosti o důvodech, proč žalovaný správní orgán rozhodl tak, jak je

uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí; z žaloby ostatně vyplývá, že tyto pochybnosti nemá ani žalobce, neboť s právními názory a závěry správních orgánů nesouhlasí a namítá jejich nesprávnost.

33. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, č.j. 5 Afs 90/2012-33, soud konstatuje, že žalobce nevyjevil, v čem shledává vymezení dotačních podmínek v daném případě za nejednoznačné, neurčité nebo nesrozumitelné.
34. Mezi účastníky řízení není sporné, že žalobce jako zaměstnavatel za měsíc *červen 2015* doložil výkaz „Vyúčtování mzdových nákladů – SÚPM vyhrazené“ dne 20. 7. 2015, příspěvek od Úřadu práce mu byl připsán na účet dne 21. 8. 2015 a příslušnou částku pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění odvedl dne 25. 8. 2015, za měsíc *červenec 2015* doložil výkaz dne 14. 8. 2015, příspěvek od Úřadu práce mu byl připsán na účet dne 21. 8. 2015 a příslušnou částku odvedl dne 11. 9. 2015, za měsíc *srpen 2015* doložil výkaz dne 16. 9. 2015, příspěvek od Úřadu práce mu byl připsán na účet dne 6. 10. 2015 a příslušnou částku odvedl dne 20. 10. 2015, za měsíc *září 2015* doložil výkaz dne 19. 10. 2015, příspěvek od Úřadu práce mu byl připsán na účet dne 11. 11. 2015 a příslušnou částku odvedl dne 18. 12. 2015 a za měsíc *říjen 2015* doložil výkaz dne 18. 11. 2015, příspěvek od Úřadu práce mu byl připsán na účet dne 25. 11. 2015 a příslušnou částku odvedl dne 18. 12. 2015. V měsících červen až říjen 2015 tak žalobce uhradil pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění až po obdržení příspěvku od poskytovatele.
35. Jak správně uvedl žalovaný, příspěvek poskytnutý Úřadem práce byl ve smyslu podmínek Dohody určen zaměstnavateli na refundaci vynaložených prostředků na mzdy zaměstnance včetně příslušných odvodů pojistného. Z uvedeného je patrné, že příspěvek na vyhrazení pracovního místa měl zpětnou povahu. Výše předmětného příspěvku odpovídala výši mzdových nákladů vykázaných ve výkazu „Vyúčtování mzdových nákladů - SÚPM vyhrazené“, jenž byl zaměstnavatel dle čl. III bodu 6 Dohody povinen dokládat za jednotlivé měsíce nejpozději do konce kalendářního měsíce následujícího po uplynutí vykazovaného měsíčního období spolu s prohlášením, že uvedené platby a odvody zaměstnavatel provedl nejpozději v den doručení výkazu Úřadu práce.
36. Jestliže bylo vyplacení příspěvku od poskytovatele navázáno na vyplnění výkazu, do kterého dle jiného ustanovení Dohody bylo zapotřebí vyplnit platby a odvody vyplacené před datem poskytnutí příspěvku, pak z uvedeného vyplývá, že žalobce do výkazu pro poskytovatele vyplnil ještě neproběhlé odvody, na základě kterých mu byl poskytovatelem poskytnut příspěvek, ze kterého žalobce až následně uhradil zákonné odvody, tj. až po připsání příspěvku od poskytovatele. Postup žalobce ve shora uvedených měsících tedy zpětnou povahu příspěvku zcela obracel. Tím žalobce v podstatě obcházel princip, dle něhož příjemce příspěvku provozuje svou činnost především z vlastních zdrojů, neboť úhradu pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění prováděl až poté, kdy mu byl příspěvek připsán na účet.
37. Žalobce namítal ryze formalistický přístup správce daně i žalovaného, když nedostatečně posoudili splnění účelu poskytnutého příspěvku. Soud souhlasí s žalobcem, že primárním cílem poskytování příspěvků bylo vyhrazení pracovního místa uchazeči o zaměstnání. Nelze však odhlížet od podmínek ostatních. Dle § 14 odst. 1 ZRP není na dotaci nebo návratnou finanční výpomoc právní nárok. To vyplývá i z žalobcem zmiňovaného

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č.j. 1 Afs 100/2009-63, v němž soud dospěl k závěru, že „*poskytování finančních prostředků v tomto ohledu je tedy jakýmsi dobrodiním státu, na který není obecně právní nárok, rozhodování o něm nepodléhá správnímu úřadu ani soudnímu přezkumu a děje se na základě rozhodnutí poskytovatele dotace či návratné finanční výpomoci, které má zvláštní náležitosti, pouze částečně shodné s formálními náležitostmi obecného správního rozhodnutí, a je vydáváno poskytovatelem dotace v reakci na žádost jejího potencionálního příjemce.*“ Z uvedeného vyplývá určité vrchnostenské postavení poskytovatele dotace, kdy na rozdíl od soukromoprávních vztahů, kde je presumována rovnost stran, zde může poskytovatel dotace autoritativně stanovit práva a povinnosti jednostranně vůči příjemci dotace. Oproti soukromoprávním vztahům zde není protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána (srov. například další žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č.j. 2 Afs 58/2005-90). Nicméně nelze přehlédnout, že poskytovatel dotace nestanovil podmínku poskytnutí příspěvku až po vykázání uhrazených mzdových nákladů a pojistného na sociálním zdravotním pojištění svévolně či z jakéhosi rozmaru, nýbrž proto, že tato podmínka vyplývá z § 26 vyhlášky č. 518/2004 Sb. Žalobce byl s podmínkami poskytnutí dotace včetně případných sankcí dopředu seznámen a s těmito podmínkami souhlasil. Je třeba připomenout, že je to vždy příjemce dotace, kdo nese odpovědnost za dodržení podmínek jejího poskytnutí.

38. Kdyby se ze strany správce daně (potažmo žalovaného) jednalo o ryze formalistický přístup, který by vycházel striktně pouze ze znění podmínek Dohody bez přihlédnutí k účelu poskytování příspěvků, byl by žalobce povinen vrátit i příspěvek poskytnutý za květen 2015. Správce daně však přihlédl k účelu poskytování příspěvku s cílem refundovat zaměstnavateli vynaložené prostředky na mzdu a povinné odvody, proto vyhodnotil, že podmínky Dohody (při doložení výkazu po úhradě odvodů) sice porušeny byly i v měsíci květnu, nicméně příspěvek byl poskytnut až po jejich úhradě, proto účel v podobě refundace naplněn byl. Správce daně tedy k účelu příspěvků přihlížel. Pokud by jediným účelem příspěvku bylo vyhrazení pracovního místa, bylo by další stanovení podmínek zbytečné, neboť by jejich dodržování bylo nevymahatelné. Dohoda však stanovuje další podmínky v podobě práv a povinností jejích stran.
39. Dohoda jasně stanovila situace, jež hodnotí jako porušení rozpočtové kázně a v jaké výši za ně bude stanoven odvod. Rozlišena jsou tak ve smyslu § 44a odst. 4 ZRP „lehčí“ nedodržení podmínek, za něž bude stanoven odvod ve výši 5 % z celkové částky, v níž byla rozpočtová kázeň porušena, a ostatní nedodržení podmínek, za které bude stanoven odvod ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Nevrácení příspěvku nebo jeho části na výzvu poskytovatele spadá do druhé z těchto skupin.
40. K otázce přiměřenosti odvodu za porušení rozpočtové kázně zaujal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 10. 2018, č.j. 1 Afs 291/2017-33, tento názor: „*Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. (...) Týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel).*“ Žalovaný v napadeném

rozhodnutí odůvodnil, jakým způsobem stanovil výše odvodů za porušení rozpočtové kázně. Je zřejmé, že správce daně i žalovaný považovali za částku čerpanou v rozporu s podmínkami, a tedy částku, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, částku odpovídající výši poskytnuté dotace za příslušný měsíc, v němž došlo k porušení podmínek stanovených v Dohodě. S uplatněním zásady proporcionality při ukládání povinnosti vrácení poskytnutých peněžních prostředků se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě vypořádal. Uvedl, že uplatnit tuto zásadu při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně lze pouze v případech méně závažného porušení podmínek právního aktu o poskytnutí dotace. V rámci provedené daňové kontroly bylo konstatováno porušení rozpočtové kázně zadržením poskytnutých peněžních prostředků, tudíž nelze zásadu proporcionality využít. Navíc je třeba připomenout, že dle čl. VII bodu 4 Dohody je nevrácení příspěvku nebo jeho části podle čl. VI této Dohody porušením rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) ZRP a bude postihováno odvodem dle § 44a odst. 4 písm. b) tohoto zákona. Správní orgány tak dostaly požadavkům vyplývajícím ze shora citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

41. K tvrdosti povinnosti vrátit poskytnutý příspěvek v celé výši soud odkazuje rovněž na tento názor Nejvyššího správního soudu: *„Finanční orgány nemají pravomoc zpětně měnit kritéria poskytnuté dotace. Pokud poskytovatel dotace stanovil pravidla pro výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně, příjemce dotace na ně přistoupil, nemůže následně požadovat, aby tyto podmínky nebyly dodrženy, byť to je pro něj nevýhodné. Primárně to byl totiž on, kdo nesplnil podmínky dotace, za což musí nést odpovědnost v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně.“* (rozsudek ze dne 13. 9. 2017, č.j. 6 Afs 1/2017-27).
42. Lze tak uzavřít, že žalobce byl povinen na výzvu Úřadu práce poskytnutý příspěvek za červen až říjen 2015 vrátit, a to v souladu s čl. VI bodem II Dohody. Úřad práce jej k vrácení příslušné částky (která byla následně správcem daně snížena o příspěvek za květen 2015) vyzval a stanovil mu lhůtu 30 dnů od doručení této výzvy, určenou v souladu s čl. VI bodem 1 Dohody. Jelikož žalobce poskytnuté peněžní prostředky nevrátil, dopustil se zadržení těchto prostředků ve smyslu § 3 písm. f) ZRP. Dle čl. VII bodu 4 Dohody je nevrácení příspěvku nebo jeho části podle čl. VI Dohody porušením rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona, za něž byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. b) ZRP, tedy v celé výši zadrženého příspěvku. V souladu se zákonem přistoupil správce daně k vydání platebních výměrů, které byly následně potvrzeny napadeným rozhodnutím žalovaného. Soud se s postupem správních orgánů ztotožňuje.

Rozhodnutí soudu

43. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

44. Jelikož žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil, bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 22. dubna 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu