



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **NORTH VIDEO s. r. o.**, IČO: 44568843,
sídlem Mezní 3430/3a, 400 11 Ústí nad Labem,
zastoupená Mgr. Emilem Doleželem, advokátem,
sídlem Jana Masaryka 252/6, 120 00 Praha 2,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2017, č. j. 41567/17/5000-10480-710970,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

- II. Žádný z účastníků **nemá** v řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 12. 2021, č. j. 15 Af 113/2017-80, právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2017, č. j. 41567/17/5000-10480-710970, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 1. 2017, č. j. 107001/17/2500-31471-507178, jímž byl žalobkyni dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně v částce 8 700 000 Kč. Správce daně na základě výsledků kontrolního zjištění v posuzovaném případě dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínku zachování a obsazení počtu 87 nově vytvořených pracovních míst, když po dobu 5 let ode dne 30. 5. 2008 neudržela cílový stav zaměstnanců, přičemž předmětem ověření přepočtených stavů zaměstnanců bylo období od 1. 12. 2009 do 29. 5. 2013. Žalobkyně tak dle správce daně nepostupovala v souladu s § 6a odst. 3 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), čímž nebyl naplněn účel dotčené investiční pobídky. Tímto jednáním se tedy podle hodnocení správce daně žalobkyně dopustila neoprávněného použití poskytnutých peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud zrušil i rozhodnutí správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně úvodem podané žaloby shrnula dosavadní průběh dané věci. Dále uvedla, že představuje významného zaměstnavatele Ústeckého kraje, avšak neočekávaným vývojem informačních technologií došlo k úpadku segmentu trhu zabývajícího se výrobou CD a DVD médií, což zapříčinilo pokles její hospodářské situace, který znamenal mj. i snižování počtu zaměstnanců. Správní orgány se však v dané věci nezabývaly otázkou příčin tohoto stavu. Dle žalobkyně je faktem, že Česká republika naprosto rezignovala na boj proti nelegálnímu šíření multimediálního obsahu, čímž umožnila nekontrolovatelné bujení černého trhu s nelegálními CD a DVD. Žalobkyně přitom nehospodařila tak, že by závazky plynoucí z investiční pobídky nemohla splnit.
3. Žalobkyně poté namítla, že doba, do které měla být nově vytvořená pracovní místa obsazena dohodnutým počtem zaměstnanců, byla sjednána do 30. 11. 2009. Dohoda o hmotné podpoře vytváření nových pracovních míst v rámci investičních pobídek ze dne 15. 5. 2008, č. j. 124/1/41/31708/08 (dále jen „Dohoda“), totiž neobsahuje žádnou povinnost udržet pracovní místa po dobu dalších 5 let, a tedy taková podmínka pro obdržení podpory nebyla sjednána. Tato skutečnost ostatně koresponduje také s čl. 2.3. a 2.4. Dohody, dle kterých měla žalobkyně povinnost veškeré obdržené prostředky spotřebovat do 30. 11. 2009. To pak žalobkyně skutečně učinila, neboť veškeré prostředky obdržené na základě uvedené Dohody spotřebovala na zřízení a mzdy z nově vytvořených pracovních míst. Žádné další prostředky přitom žalobkyně od státu na udržení předmětných pracovních míst po dobu následujících 5 let neobdržela. Povinnost udržet

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daná pracovní místa po dobu 5 let dle žalobkyně nebyla stanovena ani v samotném Rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu č. 338/2006 o příslibu investičních pobídek ze dne 21. 12. 2006 (dále jen „Rozhodnutí č. 338/2006“).

4. Ustanovení § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, na které odkazuje ve svém rozhodnutí žalovaný, je pak dle žalobkyně bez významu, neboť toto ustanovení je dle jejího názoru dispozitivní, přičemž písemnou dohodou smluvních stran byla jeho aplikace vyloučena. S podmínkou udržení pracovních míst po dobu 5 let tudíž žalobkyně oprávněně nepočítala. Nabídka na poskytnutí investičních pobídek ze dne 26. 9. 2006, Rozhodnutí č. 338/2006 a samotná Dohoda přitom musí dle žalobkyně obsahovat všechny podmínky pro poskytnutí podpory. K tomu žalobkyně poukázala, že obdobné dohody (např. dohoda o zřízení společensky účelných pracovních míst), které podobné ujednání o závazku udržet pracovní místo po určitou dobu obsahují. Žalobkyně tedy předpokládala, že na ni byla vztažena výjimka z povinnosti ve smyslu § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách (tj. udržet vytvořená pracovní místa 5 let po poskytnutí podpory). Pokud by žalobkyně o této podmínce věděla před poskytnutím předmětné podpory, závazek by nepřijala.
5. Žalobkyně namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí i z důvodu, že již jednou bylo vysloveno, že poskytnutá hmotná podpora byla čerpána oprávněně. Jednak žalobkyně splnila podmínky čl. 5.2. Dohody, a jednak oprávněnost čerpání vyplynula z protokolu o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, č. j. 141181/11/214981507178, kde bylo v bodě 4.1.3. konstatováno, že porušení rozpočtové kázně nebylo zjištěno. Pozdější daňová kontrola, na jejímž základě byl vydán napadený platební výměr, tak nebyla prováděna oprávněně, neboť nebylo již co v období po 30. 11. 2009 kontrolovat. Předmětná Dohoda totiž byla v této době již beze zbytku splněna a aprobována.
6. S odkazem na § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách žalobkyně dále zmínila, že nesplnění této podmínky má za následek toliko zrušení rozhodnutí o příslibu investičních pobídek a nutnost vrátit čerpané prostředky. Nejde však o porušení podmínek, za kterých byly peněžní prostředky poskytnuty ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobkyně se proto domnívá, že ve věci nebylo možno postupovat podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
7. Následně žalobkyně namítla nesprávnost stanovení počtu pracovních míst, která měla po dobu 5 let udržet. Podle § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách je totiž stanovena povinnost zachovat pouze nově vytvořená pracovní místa, na která bude čerpána investiční pobídka, nikoliv však pracovní místa stávající. Podle Dohody měla žalobkyně povinnost vytvořit 87 nových pracovních míst, 11 pracovních míst pak měla žalobkyně stávajících. Dle žalobkyně tak správce daně pochybil, když ve zprávě o daňové kontrole počítal s počtem 98 osob. Uvedené se pak projevilo v napadeném rozhodnutí, kde bylo datum porušení rozpočtové kázně stanoveno na 28. 2. 2010, avšak při správném výpočtu by se jednalo o datum pozdější. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí zmínil, že by k danému porušení došlo i v případě povinnosti vytvořit pouze 87 pracovních míst, čímž připustil změnu závěrů daňové kontroly. Závěr o tom, co žalobkyně porušila, nicméně musí být naprosto přesný, aby byla vyloučena záměna s jiným porušením povinností.
8. Žalobkyně též namítla, že do celkového počtu nově vytvořených pracovních míst nebylo započteno 11 pracovních míst, která vytvořila v letech 2006 - 2009 a obsadila stávajícími 11 zaměstnanci, které by jinak musela propustit. Není tedy správné, pokud správní orgány kalkulovaly s počtem 98 pracovních míst, namísto 87. Výpočet správce daně pak dle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně neodpovídal ani právním předpisům, pokud do něj nebyla zahrnuta doba zákonné dovolené a překážky v práci. Dále měly být do výpočtu zahrnuty i mateřské dovolené, neboť jejich pracovní místa žalobkyně vytvořila a udržovala, aby se po skončení mateřské dovolené mohly zaměstnankyně do zaměstnání vrátit. Výpočet správce daně se navíc rozchází s výpočtem provedeným Úřadem práce. Žalovaný pak k tomu konstatoval, že správce daně do vzorce pod položku „placené volno“ zahrnul zákonnou dovolenou a překážky v práci, avšak dle žalobkyně uvedené výpočty a výsledná čísla tomuto neodpovídají. Na tom nic nemění ani to, že žalobkyně v průběhu kontroly nesprávné počty zaměstnanců nerozporovala.

9. V kontextu zásady *in dubio mitius* žalobkyně dále uvedla, že není zřejmý výklad § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, resp. zda jde v této věci o neoprávněné použití prostředků v případě nedodržení § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, přičemž je výklad neurčitý i v tom, zda lze dohodou o podpoře vyloučit § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách.
10. Správní orgány poté dle žalobkyně ve věci nepostupovaly v souladu se závěry plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu, že ze zákona o rozpočtových pravidlech přímo neplyne, že je pod pojmem částka, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň podle § 44a odst. 4 písm. c) tohoto zákona, třeba vždy rozumět celou poskytnutou dotaci. Při stanovení odvodu ve výši porušení rozpočtové kázně je tudíž třeba vždy zvažovat okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu proporcionality mezi závažností tohoto porušení a výši za ně předepsaného odvodu.

Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh dané věci, jakož i žalobní argumentaci. Následně žalovaný uvedl, že informaci o povinnosti udržet nově vytvořená pracovní místa Dohoda obsahovat nemusí, neboť se nejedná o žádnou z jejích povinných náležitostí definovaných v § 111 odst. 6 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“). Absence tohoto údaje tedy nezakládá žádné pochybení ze strany státu. Žalobkyně pak ve věci nebyla vázána pouze Dohodou, ale i právními předpisy. Tato skutečnost ostatně vyplývá i ze samotné Dohody, konkrétně z čl. 6.1.: „*Obsah této Dohody a způsob jejího naplňování se řídí právem České republiky.*“ Nebylo přitom potřebné, aby Dohoda obsahovala citaci všech ustanovení právních předpisů, které by na věc mohly dopadat. Z pouhé skutečnosti, že v Dohodě nebyla povinnost udržení pracovních míst zakotvena, tedy nelze dle žalovaného dovozovat, že se na žalobkyni nevztahovala, neboť je zakotvena přímo v § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách. Stát v tomto ohledu nemá poučovací povinnost, přičemž bylo na žalobkyni, aby se s příslušnými právními předpisy seznámila.
12. Povinnost udržet nově vytvořená pracovní místa poté dle žalovaného nevyvrací ani čl. 2.1., 2.3. a 2.4. Dohody. Z dotčených ustanovení Dohody totiž pouze vyplývá, v jakém období měla být nová pracovní místa žalobkyní vytvořena a jaký byl cílový stav zaměstnanců. Nic to však nevypovídalo o následné povinnosti udržitelnosti počtu pracovních míst, resp. o jejím vyloučení.
13. Stejně tak povinnost udržitelnosti pracovních míst nevyklučovala ani data, do kterých měla být poskytnutá hmotná podpora ve stanovených výších spotřebována, a náklady, na jejichž úhradu mohla být hmotná podpora použita. Jak vyplývá i ze samotného názvu Dohody, hmotná podpora byla žalobkyni poskytnuta za účelem vytvoření nových pracovních míst,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nikoliv za účelem jejich udržování po určitou dobu. Je tedy logické, že celková výše poskytnuté hmotné podpory měla být spotřebována do dne 30. 11. 2009, tedy do data, do něhož měla být nejpozději nová pracovní místa vytvořena. Jednalo se pouze o investiční pobídku, nikoliv o plné proplacení nákladů, které žalobkyně jakožto zaměstnavatelka vynaložila na vytvoření a zachování pracovních míst.

14. Žalovaný pak považuje § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách za kogentní ustanovení, přičemž ani není zřejmé, z čeho žalobkyně údajnou dispozitivnost dovozuje. Dle žalovaného se od povinnosti zakotvené v nadepsaném ustanovení nelze odchýlit, a nelze ji tedy ani Dohodou vyloučit. Pro úplnost žalovaný dodal, že Dohoda vyloučení aplikace tohoto ustanovení neobsahuje a nebyl učiněn ani žádný jiný oboustranný projev vůle směřující k vyloučení jeho aplikace.
15. K čl. 5.2. Dohody následně žalovaný uvedl, že v tomto nebylo vysloveno, že hmotná podpora byla čerpána oprávněně. Předmětný článek se týká vypořádání vzájemných závazků z Dohody, přičemž jeho odst. 2 se věnuje splnění podmínek a závazků definovaných v části II. Dohody, v němž není povinnost udržitelnosti pracovních míst zaražena, a dále se věnuje splnění všeobecných podmínek dle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách, tedy nikoliv § 6a odst. 3 téhož zákona. O splnění povinnosti žalobkyně zachovat pracovní místa v souladu s § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách tak nebylo možno ze znění odkazovaného článku nic dovozovat. Na základě tohoto článku nešlo zároveň ani vyloučit pravomoc správce daně, provést ve věci splnění posuzované povinnosti žalobkyně daňovou kontrolu.
16. Ke zprávě o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011 pak žalovaný popsal, že tato se vztahuje k odlišnému kontrolovanému období, a to k rokům 2003 až 2009. K poklesu počtu pracovních míst pod požadovaný počet 98 přitom došlo v roce 2010, tedy v roce, který nespadal do kontrolovaných období. Závěr o tom, že shora uvedenou daňovou kontrolou nebylo shledáno porušení rozpočtové kázně, tudíž dle žalovaného vypovídá pouze o vymezených obdobích, přičemž nevylučuje vznik porušení rozpočtové kázně v jiných než kontrolovaných obdobích.
17. V kontextu § 44a odst. 4 písm. c), § 44 odst. 1 písm. b), § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, tj. ustanovení aplikovaných ve věci, žalovaný dále uvedl, že se neodchýlil od závěrů správce daně a že se nedopustil nejednoznačné formulace toho, jaké povinnosti žalobkyně porušila, neboť toto uvedl včetně příslušných zákonných ustanovení.
18. V projednávané věci byl dle žalovaného stanoven jak počet nově vytvořených pracovních míst, tak i celkový počet plně zaměstnaných osob, v důsledku čehož není pochyb, že žalobkyně měla povinnost zachovat 98 pracovních míst, nikoliv 87. Dle výkladu žalobkyně je investiční pobídka poskytnuta za účelem vytvoření nových pracovních míst s tím, že zároveň mohou být zrušena stávající pracovní místa. Ad absurdum by tak mohlo být zaměstnavatelem vytvořeno 87 nových pracovních míst a zároveň by mohlo být 87 stávajících pracovních míst zrušeno. V důsledku toho by zůstal celkový počet pracovních míst zachován, což by však bylo dle názoru žalovaného v rozporu se smyslem poskytnuté investiční pobídky, kterým je zvýšení zaměstnanosti. Žalovaný proto v této části uzavřel, že do celkového počtu pracovních míst, která měla žalobkyně povinnost udržet, bylo třeba zahrnout i počet pracovních míst, která měla žalobkyně v době podání investičního záměru. Z toho dle žalovaného vyplývá, že i datum porušení rozpočtové kázně bylo stanoveno správně. V návaznosti na to pak žalovaný k tvrzení žalobkyně zmínil, že pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

došlo k zániku 11 pracovních míst a bylo vytvořeno 11 nových pracovních míst, která byla obsazena 11 dosavadními zaměstnanci žalobkyně, celkový počet pracovních míst zůstal stejný a nedošlo ke zvýšení zaměstnanosti. Správce daně přitom kalkuloval pouze s 8 z 11 žalobkyní uvedených zaměstnanců, neboť u 3 zaměstnanců došlo ke skončení pracovního poměru před začátkem běhu pětileté lhůty udržitelnosti.

19. Jestliže měla žalobkyně v době podání investičního záměru 11 zaměstnanců, pak tato skutečnost dle názoru žalovaného nekoresponduje s označením „významný zaměstnavatel“.
20. Žalovaný poté uvedl, že správce daně do výpočtu pod položkou „placené volno“ zahrnul rovněž dovolenou a překážky v práci, a tyto proto nebyly pomínuty. Skutečnost, že správce daně zvolil jeden souhrnný název namísto vyjmenování jednotlivých položek dle § 11 odst. 2 vyhlášky č. 518/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 518/2004 Sb.“), neměla žádný vliv na správnost výpočtu správce daně. Žalovaný současně upozornil, že od března 2010 jak výpočet správce daně, tak výpočet žalobkyně stanovoval, že přepočtený počet zaměstnanců klesl pod požadovanou hodnotu 98. Zcela obecným je pak tvrzení žalobkyně, že nebyla provedena kontrola výpočtů správce daně. K žalobkyní namítanému nezahrnutí mateřské dovolené do výpočtu správce daně poté žalovaný konstatoval, že tato nebyla pro stanovení průměrného čtvrtletního přepočteného počtu zaměstnanců ve smyslu § 11 odst. 2 vyhlášky č. 518/2004 Sb. relevantní. Žalovaný též zmínil, že vzhledem k tomu, že výpočet Úřadu práce nebyl zcela přesný, provedl správce daně po provedení místního šetření správný výpočet v souladu s právními předpisy a takto jej popsal ve zprávě o daňové kontrole.
21. K zásadě *in dubio mitius* žalovaný uvedl, že v případě žalobkyně nebyly naplněny předpoklady pro její aplikaci. Tato se totiž vztahuje na případy, kdy je právní norma neurčitá a umožňuje dvojitý výklad, tedy vzbuzuje pochybnosti o svém obsahu. Žalobkyní namítané § 44 odst. 1 písm. b) a § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách jsou však dle názoru žalovaného jednoznačné, přičemž nevzbuzují pochybnosti o svém obsahu.

Replika žalobkyně

22. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně zmínila, že v předmětné věci bude klíčovým posoudit, zda z Dohody vyplýval závazek udržet pracovní místa ještě po dobu dalších 5 let, nebo zda tento závazek nebyl součástí podmínek dohody o hmotné podpoře. Žalobkyně přitom v průběhu vyřizování dané investiční pobídky i v průběhu jejího naplňování po uzavření Dohody komunikovala s několika kompetentními úředními osobami a opakovaně si kontrolovala své povinnosti ve vztahu k poskytnuté dotaci. K tomu jí bylo sdělováno, že hmotná podpora byla poskytnuta k vytvoření pracovních míst v určité době, v průběhu které byla žalobkyně kontrolována, a své povinnosti splnila. Žalobkyně tedy byla informována, a to již před uzavřením Dohody, že se na ni žádná povinnost udržet pracovní místa i po stanovené lhůtě nevztahuje. K tomu žalobkyně navrhla provést výslech svých jednatelů.

Duplika žalovaného

23. V duplice žalovaný předně uvedl, že jednatelé žalobkyně nemohou v projednávaném případě vystupovat v pozici svědků. Jednatelé žalobkyně totiž v daňovém řízení působili *de facto* v pozici samotné žalobkyně jako právnické osoby. Jakékoliv případné tvrzení jednatelů žalobkyně ve věci tak bude pouze výpovědí samotné žalobkyně. Žalovaný pak

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

opětovně zdůraznil, že žalobkyně nebyla vázána pouze Dohodou, ale také právními předpisy. Žádná svědecká výpověď by tedy v této části nemohla nic nového přinést.

Ústní jednání

24. Soud na tomto místě předně konstatuje, že ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 8. 12. 2021, č. j. 15 Af 113/2017-80, kterým podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou. Ke kasační stížnosti žalobkyně však byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 5 Afs 417/2021-40, nadepsaný rozsudek zdejšího soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž v rámci hodnocení skutečností plynoucích z obsahu soudního spisu shledal, že za situace, kdy žalobkyně požádala dne 7. 12. 2021 vzhledem ke zdravotnímu stavu jejího právního zástupce o opětovné odročení jednání nařízeného na den 8. 12. 2021, se nevyhovění předmětné žádosti o odročení jeví jako překvapivé a neakceptovatelné. Nejvyšší správní soud se tedy v řešeném případě neztotožnil se závěrem zdejšího soudu, že se právní zástupce žalobkyně k ústnímu jednání dne 8. 12. 2021 nedostavil bez náležité omluvy. Řízení před zdejším soudem tak bylo dle Nejvyššího správního soudu zatíženo vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.
25. K tomu soud podotýká, že je v řízení podle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým ve výše odkazovaném rozsudku, přičemž tedy ve věci znovu nařídil ústní jednání.
26. Při jednání soudu dne 13. 3. 2023 žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce zcela setrvala na podané žalobě, přičemž uvedla, že Dohoda ve svém obsahu působila klamavě, neboť neobsahovala ustanovení týkající se samotného udržení dotčených pracovních míst. Dle žalobkyně tedy lhůta uvedená v Dohodě směřovala jak k vytvoření nových pracovních míst, tak i k jejich následnému udržení. Žalobkyně přitom nová pracovní místa vytvořila již do jednoho roku od obdržení dotace. Ve svém dalším postupu pak vycházela striktně z obsahu Dohody, ve které měly být výslovně uvedeny veškeré její podmínky. Závěry učiněné v daném případě na základě provedené daňové kontroly jsou poté dle žalobkyně nesprávné, neboť mělo být zkoumáno pouze udržení nově vytvořených 87 pracovních míst, a 11 původních pracovních míst tak nemělo výpočet správce daně nijak ovlivnit. Žalobkyně dále nesouhlasila s aplikací závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54, na nyní projednávaný případ, a to pro jejich vzájemnou nesouvislost. Stran závěru žalovaného o „přetočení pracovních míst“ žalobkyně uvedla, že neměla povinnost udržet i stávající pracovní místa, když vytvářela nový projekt (závod), což byla skutečnost, která měla být správními orgány zohledněna. Žalobkyně též upozornila na změnu právní úpravy zákona o investičních pobídkách, konkrétně poukázala na dikci jeho § 6a odst. 9, dle kterého se po novele odvod za porušení rozpočtové kázně uloží ve výši poměrné části takto získané investiční pobídky. K tomu žalobkyně poukázala i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33. Na základě obsahu Dohody a výsledku předcházející daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011), která neshledala ve věci pochybení, žalobkyni vznikla domněnka, že vše řádně splnila. Až následně tak v důsledku reorganizace došlo ke snížení počtu zaměstnanců. Žalobkyně závěrem zmínila, že je pro ni výše uložené sankce likvidační.
27. V rámci téhož jednání pověřená pracovnice žalovaného v plném rozsahu odkázala na dosavadní vyjádření ve věci a obsah napadeného rozhodnutí, přičemž navrhla žalobu zamítnout. Dále uvedla, že žalobkyně splnila podmínku týkající se vytvoření nových Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pracovních míst, avšak už nedodržela podmínku jejich udržení. Žalobkyně tedy dle žalovaného nesprávně zaměňuje lhůtu pro vytvoření a zachování nových pracovních míst. Skutkový stav věci byl přitom dle žalovaného zjištěn úplným způsobem. Žalovaný také zdůraznil, že samotný odvod není sankcí a upozornil k tomu na relevantní právní úpravu – tj. § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách, v rozhodném znění. Současně žalovaná připomněla čl. 6.1. Dohody, dle něhož se měla žalobkyně s příslušnými právními předpisy v úplnosti seznámit. Jednalo se tak čistě o podnikatelské riziko žalobkyně, pokud se zavázala ke splnění podmínek Dohody. Co se pak týče odkazu žalobkyně na dřívější daňovou kontrolu, pak z ní dle žalovaného plyne, že žalobkyně splnila podmínky Dohody do roku 2009, avšak zde nebylo, a ani nemohlo být, deklarováno (resp. žalobkyně nemohla být ubezpečena), že se nedopustí porušení rozpočtové kázně v dalším období.

28. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s., soud pro zjevnou nadbytečnost zamítl návrh na doplnění dokazování učiněný žalobkyní v podané žalobě a replice, a to výsledkem jednání žalobkyně Ing. M. S. a Mgr. M. S., konkrétně k okolnostem uzavření předmětné dohody o hmotné podpoře a provádění daňové kontroly ukončené v roce 2011. Jednatelé žalobkyně totiž ve věci nepochybně měli možnost svá stanoviska do řízení vnést formou vyjádření samotné žalobkyně jako účastnice řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74, nebo ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104). Účastnický výsledek přitom představuje důkazní prostředek toliko podpůrného charakteru, který nemůže při absenci jakýkoliv dalších důkazních návrhů převážet nad níže rekapitulovanými zjištěními plynoucími z obsahu správního spisu (tj. zejména z listinných podkladů ve věci).
29. Stejně tak soud pro zjevnou nadbytečnost zamítl návrh žalobkyně na doplnění dokazování výsledkem Z. Š. jako tehdejší zmocněnkyně žalobkyně v rámci projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011 a Z. P. a Š. K. jako úředních osob provádějících odkazovanou daňovou kontrolu. Tyto osoby měly být dle žalobkyně vyslechnuty k okolnostem týkajícím se daňové kontroly ukončené v roce 2011, zejména tedy ve vztahu k poučení žalobkyně stran udržení počtu nových zaměstnanců. Dle žalobkyně totiž měla být jmenovanými úředními osobami ubezpečena, že povinnosti plynoucí z Dohody splnila, a tudíž mohla přistoupit k reorganizaci - tj. faktickému snižování počtu zaměstnanců. K tomu však soud považuje za nutné uvést, že veškeré relevantní informace týkající se poukazované daňové kontroly, zvláště popis dílčích zjištění ve vztahu k jejímu předmětu za konkrétní kontrolovaná období let 2003 až 2009 a na ně navazující hodnocení a konstatování správce daně (resp. úředních osob), jsou obsaženy právě ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, která je součástí správního spisu. Pro věc rozhodné okolnosti vztahující se k této (dřívější) daňové kontrole tak zřejmým způsobem plynou již ze samotné spisové dokumentace, přičemž je tak z dotčené zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011 seznatelné, splnění jakých jednotlivých podmínek bylo správcem daně zkoumáno, a proč v rámci nich bylo shora jmenovanými úředními osobami správce daně shledáno, že žalobkyně postupovala v souladu s Dohodou. Na tomto místě je přitom třeba též zdůraznit, že závěr o tom, že prvotní provedenou daňovou kontrolou nebylo u žalobkyně shledáno porušení rozpočtové kázně, nebyl v řešeném případě nijak sporován, nicméně tvrzení správce daně (resp. úředních osob) uvedená ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011 se zjevně vztahovala toliko ke striktně vymezeným (dřívějším) obdobím, a to ve spojení se samotným předmětem dané kontroly. V nadepsané zprávě o daňové kontrole vyslovená hodnocení tak dle soudu nijak nevylučovala možnost vzniku a zjištění porušení rozpočtové kázně v dalším období, jak bude ostatně na základě ve věci pořízených a dostatečných podkladů, založených ve správním spisu, dále vyloženo. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Posouzení věci soudem

30. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady přitom vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jejich část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadených rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
31. S ohledem na obsah a formulaci žalobních bodů soud na tomto místě současně připomíná rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu stran vlivu kvality žalobní argumentace na projednání věci správním soudem. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 -78, bylo k této otázce konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“
32. Soud následně po přezkoumání skutkového i právního stavu věci a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
33. V daném případě se soud nejprve zabýval značně obecným tvrzením žalobkyně o neočekávaném vývoji informačních technologií, v důsledku kterého došlo k úpadku segmentu trhu zabývajícího se výrobou CD a DVD médií, což zapříčinilo pokles její hospodářské situace, který znamenal mj. i snižování počtu zaměstnanců. Příčinou tohoto hospodářského sestupu žalobkyně jako „významného zaměstnavatele“ přitom měla být též skutečnost, že Česká republika rezignovala na boj proti nelegálnímu šíření multimediálního obsahu.
34. K tomu soud úvodem ve stručnosti rekapituluje, že žalobkyni byla Ministerstvem práce a sociálních věcí na základě uzavřené Dohody poskytnuta hmotná podpora na vytváření nových pracovních míst v celkové výši 8 700 000 Kč (tj. 100 000 Kč na jedno nové pracovní místo). Dohoda byla uzavřena v souladu s Rozhodnutím č. 338/2006 na realizaci projektu s názvem „Výroba DVD včetně koupě výrobního areálu Abbott v Ústí nad Labem“ ve spojitosti s podanou žádostí žalobkyně o příslib investičních pobídek ze dne 25. 10. 2006.
35. Na tomto místě je pak třeba upozornit, že investiční pobídky jsou nástrojem aktivní politiky zaměstnanosti, jímž se u zaměstnavatele, kterému bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu (tj. zákona o investičních pobídkách), hmotně podporuje mj. právě vytváření nových pracovních míst [§ 111 odst. 1 písm. a) zákona o zaměstnanosti]. Na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investiční pobídky je tedy se zaměstnavatelem uzavírána dohoda o poskytnutí hmotné podpory, tj. veřejné podpory ze státního rozpočtu.
36. Podání žádosti o příslib investiční pobídky, resp. o poskytnutí státní podpory, přitom v projednávané věci najisto představovalo svobodné rozhodnutí samotné žalobkyně, která následně uzavřela i Dohodu, a to za podmínek v ní stanovených, jakož i plynoucích z právního řádu České republiky, přičemž tak nepochybně musela činit i s vědomím možného podnikatelského rizika, které podstupuje. Jinými slovy, žalobkyně akceptací Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podmínek Dohody dobrovolně zvolila, že se o hmotnou podporu bude ucházet za předem daných okolností, s nimiž musela být najisto srozuměna. Jestliže tak učinila, měla rovněž počítat i s případnými negativními důsledky pro svou osobu. Pro posuzovaný případ je pak nerozhodné, že žalobkyně nebyla schopna odhadnout míru tohoto rizika (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2019, č. j. 10 Afs 354/2017-40). Jak totiž přílehavě uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2021, č. j. 1 Afs 313/2020-34: *„Je na žadateli o dotaci, aby zhodnotil výhled hospodaření do budoucna a zvážil, zda bude schopen podmínky poskytnutí dotace dodržet po stanovenou dobu.“* Poukázat je možno i na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 9. 2019, sp. zn. I. ÚS 2661/19, v němž bylo konstatováno, že *„...dotace je tu dobrodiním státu, čemuž odpovídá i jeho oprávnění svázat příjemce dotace určitými, a to i přísnými podmínkami. Stěžovatelka nebyla povinná dotaci přijmout, ve svobodě rozhodování nijak omezena nebyla, dotace jí samozřejmě vnucena být nemohla. (...) Rozhodla-li se však stěžovatelka z vlastní svobodné vůle dotaci přijmout, pak již ale logicky musela přistoupit na podmínky, na jejichž splnění stát vázal poskytnutí a čerpání dotace.“* Byť se shora citované závěry týkaly dotací, nikoliv tedy konkrétně investičních pobídek, má soud za to, že jsou v míře své obecnosti aplikovatelné i na nyní řešenou věc, neboť podstatným zde zůstává fakt, že se v obou případech jedná o svým charakterem obdobné dobrovolné přijetí účelové veřejné podpory vyplácené ze státního rozpočtu. Soud dále uvádí, že označuje-li se žalobkyně v žalobě za „významného zaměstnavatele“, je třeba připomenout, že svoji žádost o příslib investičních pobídek ze dne 25. 10. 2006 podávala jako malý a střední podnik, což sama uvedla v čestném prohlášení ze dne 10. 5. 2005 a tato skutečnost byla jasně popsána i v Nabídce na poskytnutí investičních pobídek ze dne 26. 9. 2006, přičemž v době podání investičního záměru (resp. před poskytnutím investiční pobídky) byl počet jejích zaměstnanců toliko 11, což dle názoru soudu neodpovídá označení „významný zaměstnavatel“.

37. Jakkoliv poté soud vnímá, že nastalá hospodářská situace - přesněji však technologický progres v oblasti digitalizace za současné změny společenské poptávky - může být žalobkyní zcela pochopitelně vnímána jako negativní skutečnost poškozující její podnikatelský záměr, je třeba mít neustále na zřeteli, že se jednalo o důsledek určitého podnikatelského rizika, které žalobkyně vědomě podstoupila, přičemž k maximální eliminaci nežádoucích dopadů tohoto rizika sloužily primárně prostředky obchodního vedení žalobkyně (tj. manažerské nástroje) a nikoliv instituty veřejného práva. Ničím nepodložená spekulace žalobkyně, že Česká republika rezignovala na boj proti nelegálnímu šíření multimediálního obsahu, a zapříčinila tak její hospodářský úpadek, se pak dle názoru soudu již zcela míjí s předmětem projednávané věci. Soud ji proto považoval toliko za subjektivní názor žalobkyně o poměrech v České republice, avšak bez jakéhokoliv významu pro hodnocení předmětné věci.
38. Soud poté shledal nedůvodnou námitku žalobkyně, že doba, do které měla být nově vytvořená pracovní místa obsazena dohodnutým počtem zaměstnanců, byla sjednána pouze do 30. 11. 2009. K tomu je předně třeba připomenout, že dle čl. 2.1. Dohody: *„Zaměstnavatel se zavazuje, že zřídí v územní oblasti Ústí 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

tohoto závazku, tj. 30. listopadu 2005).“ Takto tedy bylo v rámci Dohody zřejmým způsobem stanoveno datum, do kterého budou nová pracovní místa vytvořena a obsazena dohodnutým počtem zaměstnanců [§ 111 odst. 6 písm. c) zákona o zaměstnanosti]. Žalobkyně přitom v rámci uzavřené Dohody přijala jednoznačný závazek vytvořit a obsadit ve stanoveném termínu 87 nových pracovních míst a dosáhnout tak (ke stávajícímu počtu 11 zaměstnanců) cílového stavu zaměstnanců v počtu minimálně 98 osob. Předmětné ustanovení Dohody nicméně nic nevypovídá o následné povinnosti žalobkyně zachovat počet nově vytvořených pracovních míst a obsazení těchto míst zaměstnanci po určitou dobu, resp. tuto otázku vůbec neřeší. Ostatně dohoda o poskytnutí hmotné podpory na vytváření nových pracovních míst ustanovení týkající se právě udržitelnosti dotčených pracovních míst ani obsahovat nemusí, neboť se nejedná o žádnou z jejích povinných náležitostí stanovených v § 111 odst. 6 zákona o zaměstnanosti.

39. Stejně tak se povinnost udržitelnosti pracovních míst neodvíjela od termínů, do kterých měla být dle Dohody v souladu s § 111 odst. 8 zákona o zaměstnanosti poskytnutá hmotná podpora v určených výších spotřebována na úhradu dohodnutých druhů nákladů (viz čl. 2.4. Dohody), jakož ani od stanovení samotných nákladů, na jejichž úhradu měla být tato podpora použita (viz čl. 2.3. Dohody). Na tomto místě je totiž zásadně nutno zdůraznit fakt, že Dohoda byla sjednána v rámci investiční pobídky a jejím předmětem tak byla hmotná podpora za účelem vytváření nových pracovních míst (tj. na pořízení drobného hmotného a nehmotného majetku souvisejícího s vytvářením nových pracovních míst, na úhradu mzdových nákladů zaměstnanců, na úhradu pojistného na sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění apod.), nikoliv tedy za účelem jejich (komplexního) udržování po určitou (zákonnou) dobu. Ostatně termín „pobídka“ sám o sobě vyjadřuje toliko podnět či popud ke konání něčeho, zde tedy zjevně k podpoře hospodářského rozvoje dotčené územní oblasti. V posuzované věci je proto logické, že celková výše poskytnuté hmotné podpory měla být spotřebována do dne 30. 11. 2009, tedy do data, do kterého měly být nejpozději nová pracovní místa vytvořena a obsazena zaměstnanci, neboť smyslem investiční pobídky není plné proplacení veškerých nákladů, které žalobkyně jakožto zaměstnavatelka vynaložila na vytvoření a další zachování pracovních míst v rámci podpořeného podnikatelského záměru. Jinými slovy, předmětnou státní podporu nelze vnímat jako jistou formu garance hospodářského úspěchu podpořeného zaměstnavatele, resp. jeho podnikatelské strategie. Skutečnost, že po datu 30. 11. 2009 již žalobkyně žádné další finanční prostředky ze státního rozpočtu neobdržela, je tak v daném ohledu naprosto logická, přičemž zároveň nijak nevylučuje zákonnou povinnost žalobkyně dotčená pracovní místa udržet.
40. V kontextu předmětné námitky je pak třeba konstatovat, že žalobkyně nebyla v rámci dotčeného právního vztahu vázána pouze uzavřenou Dohodou, ale zejména právním řádem České republiky. Na tuto skutečnost navíc ve svém obsahu upozorňovala i samotná Dohoda, když v čl. 6.1. uváděla, že *„[o]bsah této Dohody a způsob jejího naplňování se řídí právem České republiky.“* Z toho, že v Dohodě nebyla povinnost udržení pracovních míst výslovně uvedena, byť by konkrétně v této části dle názoru soudu taková praxe (resp. faktické upozornění) byla vhodná, tedy nebylo možno dovozovat, že se povinnost udržitelnosti pracovních míst na žalobkyni nevztahovala, neboť tato je jednoznačně zakotvena v zákoně – tj. § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách. Jinak řečeno, na všechny zúčastněné strany, tj. nejen na žalobkyni, se vztahovaly příslušné právní předpisy k dané oblasti podpory a stejně tak i platné právní normy, ač do znění Dohody (popř. Rozhodnutí č. 338/2006) nebyly explicitně zaneseny. Možno též doplnit, že v tomto ohledu stát nestíhala jakákoliv poučovací povinnost, neboť bylo na samotné Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyni, aby se s příslušnými právními předpisy v rámci veškerých úkonů směřujících k uzavření Dohody v celistvosti seznámila. V tomto ohledu lze poté souhlasit i s tvrzením žalovaného, že obecně v právní praxi není potřebným, resp. ani možným, aby dohody o hmotné podpoře (resp. jakékoliv smlouvy) obsahovaly citaci všech ustanovení právních předpisů, která by na tu kterou věc mohla případně (myslitelně) dopadat.

41. V této souvislosti je zároveň přiléhavým upozornit na fakt, že žalobkyně podala dne 26. 10. 2006 žádost o příslib investičních pobídek mj. s tím, že „*údaje uvedené v záměru podle § 3 odst. 2 zákona o investičních pobídkách jsou pravdivé*“, a že „*dokládá úředně ověřený výpis z obchodního rejstříku, kterým prokazuje, že splňuje podmínky definované v § 5 odst. 1 zákona o investičních podmínkách*“. Nabídka na poskytnutí investičních pobídek ze dne 26. 9. 2006 rovněž seznatelně odkazovala na ustanovení zákona o investičních pobídkách. Následně bylo vydáno Rozhodnutí č. 338/2006, a to opět podle zákona o investičních pobídkách. V konečném důsledku pak byla s žalobkyní uzavřena Dohoda dle § 111 odst. 1 písm. a) zákona o zaměstnanosti, přičemž předmětné ustanovení je úzce svázáno (konkrétně obsahuje odkaz) právě s právní úpravou podpory hospodářského rozvoje ve smyslu zákona o investičních pobídkách [viz § 1 odst. 2 písm. c) zákona o investičních pobídkách, dle kterého se investičními pobídkami rozumí hmotná podpora vytváření nových pracovních míst podle zvláštního právního předpisu (§ 111 zákona o zaměstnanosti)]. Ze shora rekapitulovaného je tak nepochybné, že právní rámec projednávané věci byl jasně vymezen i zákonem o investičních pobídkách, přičemž si žalobkyně zjevně byla vědoma nejen jeho existence, ale i právní úpravy v něm obsažené. Žalobkyně se tudíž mohla a především měla seznámit i s dikcí § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, ze kterého plyne, že příjemce investiční pobídky podle § 1 odst. 2 písm. c) téhož zákona 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). Pokud tedy žalobkyně aktuálně tvrdí, že konkrétně o výše citovaném ustanovení zákona o investičních pobídkách nevěděla, nelze tuto okolnost klást k tíži nikomu jinému než jí samotné, neboť podle právní zásady „*neznalost zákona neomlouvá*“ je každý povinen dbát na to, aby znal a dodržoval právní řád České republiky. K tomu je případným odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2020, č. j. 5 As 204/2019-62, v němž bylo vysloveno, že „*[s]tále platí obecná právní zásada, podle níž neznalost zákona neomlouvá (ignorantia iuris non excusat). Tato zásada nepředpokládá, že každý zná doslovné znění všech právních předpisů. Je však založena na odpovědnosti každého za pečlivé zvážení situace, ve které se nachází, za uvědomění si, že musí mít přehled o svých právech a povinnostech z ní vyplývajících (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 10 Azs 262/2014-49).*“
42. Namítla-li poté žalobkyně, že § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách je ustanovením dispozitivním, přičemž jeho aplikace byla Dohodou vyloučena, nelze tomuto tvrzení v celé jeho šíři přisvědčit. Předně soudu není vůbec zřejmé, z čeho žalobkyně dovozuje dispozitivnost dotčeného ustanovení, neboť se jedná o právní úpravu kogentní, která je ostatně pro oblast veřejného práva typická. Z dikce nadepsaného ustanovení totiž nijak nevyplývá možnost odchýlit se od povinnosti v ní uvedené, přičemž ji tak nebylo možno vyloučit ani případnou dohodou stran. Nutno pak v této souvislosti opětovně upozornit na fakt, že investiční pobídky jsou nástrojem aktivní politiky zaměstnanosti, který je úzce svázán s právní úpravou podpory hospodářského rozvoje podle zákona o investičních pobídkách. Účelem investičních pobídek je tudíž hmotná podpora vytváření (nových) pracovních míst. Samotná aktivní politika zaměstnanosti je přitom souhrn opatření Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

směřujících k zajištění maximálně možné úrovně zaměstnanosti. Zde je tedy možno nalézt i zřejmý smysl § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, a to v návaznosti na poskytnutou investiční pobídku (hmotnou podporu) zachovat počet nově vytvořených pracovních míst a obsazení těchto míst zaměstnanci po určitou minimální zákonem stanovenou dobu. V této části je též třeba uvést, že z obsahu samotné Dohody ani nijak nevyplývá, že by aplikace § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách byla v projednávané věci vyloučena dohodou stran, resp. z obsahu spisové dokumentace nebylo zjištěno, že by byl učiněn jakýkoliv oboustranný projev vůle zúčastněných subjektů směřující k vyloučení tohoto ustanovení. Toto tvrzení žalobkyně tudíž soud shledal zcela účelovým.

43. Dovožovala-li dále žalobkyně, že na ni byla vztažena výjimka z povinnosti ve smyslu nadepsaného ustanovení, neboť obdobné dohody (např. dohoda o zřízení společensky účelných pracovních míst) podobné ujednání o závazku udržet pracovní místo po určitou dobu obsahují, pak s odkazem na již dříve vyložené soud znovu poukazuje na § 111 odst. 6 zákona o zaměstnanosti, stanovující nutné náležitosti dohody o poskytnutí hmotné podpory. K žalobkyní konkrétně zmiňované dohodě o zřízení společensky účelných pracovních míst dle § 113 zákona o zaměstnanosti pak soud toliko pro úplnost zmiňuje, že se jedná o svojí povahou odlišný institut aktivní politiky zaměstnanosti - tj. poskytovaný za jiných zákonných podmínek, než předmětná investiční pobídka - přičemž žalobkyní poukazovaná dohoda musí obsahovat náležitosti ve smyslu § 119 odst. 2 téhož zákona. Povinnost zachování pracovních míst však není jejich součástí ani v tomto případě. Zdejšímu soudu tak není vůbec zřejmé, o jakou (zákonnou) výjimku z aplikace § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách se ve věci žalobkyně mělo jednat, popř. z čeho ji žalobkyně vyvozuje, neboť nic takového zákon o investičních pobídkách, popř. ani zákon o zaměstnanosti, neobsahuje.
44. Jestliže žalobkyně v kontextu dané námitky závěrem uvedla, že by daný závazek nepřijala, pokud by již před poskytnutím předmětné podpory věděla, že bude ve věci vyžadováno splnění podmínky plynoucí z § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, pak zdejší soud v návaznosti na dříve konstatované doplňuje ve stručnosti odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005, v němž byl vysloven závěr, že *„[z]atímco v občanskoprávních vztazích jsou jejich účastníci v zásadě rovném postavení, při poskytování dotací ze státního rozpočtu je zachováno vrchnostenské postavení poskytovatele dotace. Z tohoto jeho postavení (na rozdíl od postavení účastníka občanskoprávních vztahů) plyne, že může autoritativně rozhodovat o podmínkách poskytnutí dotace, které jsou předmětem jednání mezi ním a příjemcem dotace pouze v té míře, jak stanoví zákon, či – v těchto zákonných limitech – jak stanoví sám poskytovatel dotace. Záleží pak na příjemci dotace, zda tyto podmínky akceptuje. Samotným smyslem aktu přijetí dotace totiž je, že příjemce přijímá určité dobrodíní ze strany státu a jakousi protivahou tohoto dobrodíní není – jako je tomu ve vztazích občanskoprávních, či obecněji soukromoprávních – jeho protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána. (...) Je tedy naprosto nevhodné a pozdní, pokud stěžovatel proti podmínkám poskytnutí dotace protestoval až ve fázi, kdy mu měla být odňata a kdy tak nakonec i bylo učiněno. Pokud by totiž byl s podmínkami jejího poskytnutí nespokojen, či pokud by již v okamžiku poskytnutí věděl, jak nyní namítá, že nemůže těmto podmínkám dostát, měl na výběr mezi odmítnutím dotace a snahou vyjednat již ve fázi poskytování s poskytovatelem dotace jiné podmínky, (...). Pokud tak včas neučinil, šly veškeré následky toho, že dotaci přijal, byť věděl, že její podmínky (...) není schopen dodržet, již plným právem k jeho tíži.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

45. Nedůvodnou poté soud vyhodnotil i námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že již bylo daňovou kontrolou dříve vysloveno, že poskytnutá hmotná podpora byla čerpána oprávněně. K tomu žalobkyně předně poukázala na splnění čl. 5.2. Dohody, nicméně ten uvádí pouze tolik, že *„vyplývá-li z protokolu kontrolního orgánu o výsledcích kontroly dle bodu 4.3. Dohody, že zaměstnavatel splnil podmínky a závazky uvedené v části II. Dohody a dále všeobecné podmínky podle § 2 odst. 2 zákona o investičních podmínkách, pokládá se poskytnutá hmotná podpora za oprávněně čerpanou.“* O splnění zákonné povinnosti žalobkyně zachovat pracovní místa v souladu s § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách však nelze ze znění tohoto článku nic dovozovat. Soud pak v daném ohledu poukazuje také na dikci § 7 odst. 7 zákona o investičních pobídkách, ve znění účinném v době uzavření Dohody (později obdobně viz § 7 odst. 6 zákona o investičních pobídkách), dle kterého se kontrola investičních pobídek uvedených v § 1 odst. 2 písm. c) provádí po uplynutí lhůty uvedené v písemné dohodě uzavřené podle zvláštního právního předpisu a kontrola splnění podmínky uvedené v § 6a odst. 3 se provede po 5 letech ode dne prvního čerpání investiční pobídky podle § 1 odst. 2 písm. c). Samotným zákonem o investičních pobídkách tak bylo zjevně předpokládáno provedení vícero kontrol plnění jednotlivých (specifických) podmínek předmětné investiční pobídky, právě s ohledem na její charakter, a to v logicky stanovené časové posloupnosti. Nelze proto souhlasit s žalobkyní že po datu 30. 11. 2009 již nebylo ve věci co kontrolovat. Pokud tedy žalobkyně svojí argumentací odkazovala na závěry plynoucí ze zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, tj. že provedenou kontrolou nebylo vyhodnoceno porušení rozpočtové kázně, je třeba uvést, že tato se vztahovala pouze k rokům 2003 až 2009. Konkrétně se přitom jednalo o kontrolu plnění podmínek stanovených Dohodou v části II. a článků 5.1., 5.2. a 5.3., přičemž je zde třeba důsledně zohlednit fakt, ve vztahu k jakým podmínkám, za jaké období a na základě jakých zjištění (resp. vzhledem k jakým skutečnostem) byl postup žalobkyně v daný moment shledán v souladu s Dohodou, jak plyne zřejmým způsobem právě z obsahu zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011. Následně však byla ve věci provedena též kontrola plnění povinnosti vyplývající z § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách pro kontrolované období let 2009 až 2013 (přesně pro období ode dne 1. 12. 2009 do dne 29. 5. 2013). Samotné porušení povinnosti zachování nově vytvořených pracovních míst a jejich obsazení zaměstnanci se stanovenou týdenní pracovní dobou, na která byla čerpána investiční pobídka, po dobu nejméně 5 let ode dne prvního čerpání investiční pobídky - tj. ode dne 30. 5. 2008, které dle učiněných zjištění nastalo až v roce 2010, tak ani nemohlo být v rámci žalobkyní poukazované zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011 konstatováno. Jinak řečeno, obě shora popsané kontroly byly seznatelně vymezeny zcela odlišným předmětem. Závěr o tom, že prvotní provedenou daňovou kontrolou nebylo shledáno porušení rozpočtové kázně, tudíž svědčí pouze o striktně vymezených (dřívějších) obdobích, přičemž nevylučoval možnost vzniku porušení rozpočtové kázně v dalším období (ve smyslu § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách), jak vyplynulo následně ze zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 1. 2017. Nutno přitom znovu zdůraznit, že žalobkyně jako příjemce investiční pobídky byla povinna plnit veškeré povinnosti vyplývající ze zákona o investičních pobídkách naprosto standardně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54). Z výše uvedeného tak nebylo dle soudu možno jakkoliv dovozovat, že by žalobkyni bylo ze strany správce daně (resp. úředních osob) v rámci výstupu z daňové kontroly ukončené v roce 2011 deklarováno, že již není třeba splnit povinnost plynoucí z § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách (tj. že může v rámci reorganizace fakticky započít se snižováním počtu zaměstnanců).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

46. V návaznosti na shora popsané pak soud na tomto místě též podotýká, že je v projednávaném případě třeba důsledně rozlišovat lhůtu pro samotné vytvoření nových pracovních míst (čl. 2.1. Dohody) a lhůtu pro jejich následné zachování ve smyslu § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, neboť se každá z nich odvíjela od naprosto odlišných právních skutečností. K tvrzení žalobkyně, že předmětná pracovní místa vytvořila již v prvním roce lhůty pro vytvoření nových pracovních míst, poté soud v nadepsaných souvislostech uvádí, že tato okolnost nebyla ve věci správními orgány nijak sporována, jak ostatně vyplynulo i z obsahu poukazované prvotní zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, nicméně je v zásadě nerozhodná pro posouzení zachování těchto pracovních míst v souladu s § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách.
47. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že nesplnění podmínky dle § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách má za následek pouze zrušení rozhodnutí o příslibu investičních pobídek a nutnost vrátit čerpané prostředky. Podle žalobkyně nicméně nešlo o porušení podmínek, za kterých byly peněžní prostředky poskytnuty ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobkyně se proto domnívá, že ve věci nebylo možno postupovat podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
48. V kontextu dané námítky soud uvádí, že bylo-li v projednávané věci na základě učiněných zjištění v rámci daňové kontroly shledáno porušení § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách, pak s přihlédnutím k § 6a odst. 8 téhož zákona současně platilo, že 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) téhož zákona platnosti a vše, co bylo investiční pobídkou podle § 1 odst. 2 písm. c) získáno, musí být vráceno podle zvláštních právních předpisů. V citovaném ustanovení je přitom odkazováno právě na zákon o rozpočtových pravidlech. Stejně tak čl. 6.2. Dohody výslovně uvádí, že „na poskytnutou hmotnou podporu podle této dohody se vztahují ustanovení § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.“ V § 111 odst. 9 zákona o zaměstnanosti je zároveň explicitně stanoveno, že nedodržení podmínek sjednaných v dohodě o poskytnutí hmotné podpory na vytváření nových pracovních míst je porušením rozpočtové kázně a bude postihováno odvodem za porušení rozpočtové kázně podle zvláštního právního předpisu (tj. dle zákona o rozpočtových pravidlech). Pochybení spočívající v porušení nadepsané povinnosti, které bylo v rámci daňové kontroly konstatováno, tak dle hodnocení soudu koresponduje právě s neoprávněným použitím poskytnutých peněžních prostředků ze státního rozpočtu ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, čímž tedy došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Odvod za porušení rozpočtové kázně byl poté v řešeném případě vyměřen dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech v návaznosti na § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách, tedy ve výši částky 8 700 000 Kč - tj. vše, co bylo investiční pobídkou podle § 1 odst. 2 písm. c) získáno, muselo být za daných okolností vráceno podle zvláštního právního předpisu. Soud tak v kontextu uplatněné žalobní argumentace uzavírá, že postup správních orgánů v daném ohledu neshledal nezákonným, přičemž znění výše odkazovaných ustanovení zákona, z nichž bylo ve věci vycházeno, považuje za zcela srozumitelná a jasná.
49. V dané věci tak nebyly splněny ani předpoklady pro aplikaci žalobkyní odkazované zásady *in dubio mitius*. Tento princip se totiž vztahuje na případy, kdy je právní norma neurčitá a umožňuje dvojí výklad, tedy vzbuzuje pochybnosti o svém obsahu. Za těchto podmínek je pak třeba se přiklonit k výkladu mírnějšímu, tedy takovému, který je šetrnější k ústavně zaručeným právům a svobodám (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zn. IV. ÚS 666/02, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 As 73/2011-316, a ze dne 30. 4. 2021, č. j. 4 Afs 254/2019-39). Použití zásady *in dubio mitius* tudíž předpokládá možnost alespoň dvou standardními výkladovými metodami obdobně obhajitelných výkladů právního předpisu. Tak tomu však v posuzovaném případě není. Žalobkyní namítané § 44 odst. 1 písm. b) a § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, jakož i § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách jsou totiž jednoznačné a nevzbuzují pochybnosti o svém obsahu. K tomu je možno odkázat i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, v němž bylo vysloveno, že „[z]ákon v § 44 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 3 písm. e) rozpočtových pravidel definuje neoprávněné použití peněžních prostředků zcela jasně.“ Ostatně žalobkyně ve své argumentaci ani nijak nepopsala dva vedle sebe stojící obhajitelné výklady všech odkazovaných ustanovení, resp. jaký méně příznivý výklad správní orgány vůči její osobě aplikovaly a o jaké obsahové pochybnosti se mělo konkrétně jednat. Předmětné žalobní tvrzení proto soud shledal nedůvodným.

50. Pokud žalobkyně v dané souvislosti též namítla, že při stanovení odvodu ve výši porušení rozpočtové kázně [§ 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech] je třeba ve světle judikatury správních soudů vždy zvažovat okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu proporcionality mezi závažností tohoto porušení a výší za něj předepsaného odvodu, pak takto uplatněná argumentace žalobkyně zjevně odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, a na něj navazující judikaturu. V nadepsaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu totiž byla mj. řešena právě otázka, zda je s každým porušením rozpočtové kázně ve smyslu § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, které se vztahuje k celému objemu poskytnuté dotace, spojen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši celé poskytnuté dotace, nebo je správní orgán povinen stanovit výši odvodu proporcionálně s ohledem na závažnost zjištěného porušení. Je přitom pravdou, že ve vztahu k nadepsanému ustanovení bylo rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu uzavřeno, že 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 tedy 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 a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. V nyní posuzované věci je však situace jasná, a to vzhledem k samotné dikci zákona o investičních pobídkách, neboť jak už bylo dříve vyloženo, z § 6a odst. 8 zákona o investičních pobídkách se jednoznačně podává a správce daně se tímto striktně řídil, že muselo být vráceno podle zvláštního právního předpisu vše, co bylo investiční pobídkou podle § 1 odst. 2 písm. c) získáno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54). Ani v tomto ohledu tedy nebyla soudem vyhodnocena nezákonnost napadeného rozhodnutí, resp. rozhodnutí správce daně.
51. Pokud žalobkyně v této souvislosti obecně zmínila též fakt, že v průběhu času došlo ke změně právní úpravy zákona o investičních pobídkách (§ 6a odst. 9), v jejímž rámci se po novele odvod za porušení rozpočtové kázně uloží ve výši poměrné části takto získané investiční pobídky, přičemž je tedy pozdější právní úprava pro žalobkyni příznivější, pak k tomu soud v kontextu již shora uvedeného dále upozorňuje na závěry konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, že porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a uložení odvodu není trestní sankcí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, ze dne Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 160/2020-45, či rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65), a tudíž není ani důvod pro aplikaci pozdější příznivější úpravy ve prospěch „pachatele“ na základě čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017-33). Z těchto důvodů tak správní orgány předmětná zjištění posuzovaly dle relevantních ustanovení zákona o investičních pobídkách ve znění účinném v době, kdy byla žalobkyní dotčená pracovní místa vytvořena a následně měla být i udržena.

52. Poté se soud zaměřil na námitku nesprávnosti stanovení počtu pracovních míst, která měla žalobkyně po dobu 5 let udržet. Podle § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách je totiž dle žalobkyně stanovena povinnost zachovat pouze nově vytvořená pracovní místa, na která byla čerpána investiční pobídka, nikoliv však pracovní místa stávající. Správce daně měl tudíž pochybit, pokud ve zprávě o daňové kontrole počítal s počtem 98 osob.
53. Na tomto místě je třeba předně znovu upozornit na dikci čl. 2.1. Dohody, jakož i na dříve učiněný výklad k tomuto článku, přičemž tak lze konstatovat, že žalobkyně v rámci uzavřené Dohody přijala zřejmý závazek vytvořit a obsadit ve stanoveném termínu 87 nových pracovních míst a dosáhnout tak (ke stávajícímu počtu 11 zaměstnanců) cílového stavu zaměstnanců v počtu minimálně 98 osob. V kontextu posouzení otázky udržitelnosti počtu pracovních míst v návaznosti na poskytnutou investiční pobídku pak bylo rozhodným právě udržení cílového stavu zaměstnanců tak, jak byl tento v dotčeném ustanovení Dohody jasným způsobem definován (tj. min. 98 osob). Jen takovým způsobem totiž mohl být naplněn účel předmětné investiční pobídky jako hmotné podpory vytváření nových pracovních míst v rámci aktivní politiky zaměstnanosti.
54. K tomu je v odpovídající míře obecnosti přiléhavým odkázat na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1 Afs 269/2019-54, byť se týkají zejména povinnosti „zachovat majetek“ podle § 6a odst. 2 zákona o investičních pobídkách, 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 určitou stanovenou dobu. Investiční pobídky tedy primárně nesměřují k podpoře konkrétního podnikatelského subjektu (příjemce investiční pobídky) v jeho rozvoji, ale jsou navázány na konkrétní region. Při posuzování splnění účelu investičních pobídek je tedy třeba v první řadě trvat na tom, že investice je zachována v určitém místě; další okolnosti „zachování“ jsou z tohoto pohledu podružné. (...) Povinnost zachovat majetek i nadále nesl stěžovatel jako příjemce investiční pobídky. (...) Bylo-li by zjištěno porušení povinnosti zachovat majetek, byl by to opět příjemce investiční pobídky, kdo by nesl důsledky vyplývající z tohoto porušení.“*
55. V návaznosti na výše citované je tedy zřejmé, že pokud investiční pobídka v daném případě směřovala k vytvoření nových pracovních míst, nebylo možno u příjemce takové pobídky zároveň připustit možnost zrušení pracovních míst stávajících, popř. toliko jejich formální „přetočení“ na místa nová. V opačném případě by se totiž naprosto vytratil smysl předmětné hmotné podpory ze strany státu – tj. podpora rozvoje znevýhodněného regionu v rámci aktivní politiky zaměstnanosti. Ad absurdum by tak mohlo být příjemcem investiční pobídky (účelově) vytvořeno např. 100 nových pracovních míst, avšak za současného zrušení stejného počtu stávajících pracovních míst obsazených (původními) zaměstnanci. Předmětná investiční pobídka jako jeden z nástrojů k zajištění maximálně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

možné úrovni zaměstnanosti by pak zjevně vůbec nenaplnovala svůj účel, neboť by se zjednodušeně řečeno stala pouze jakýmsi *perpetuum mobile* pro zisk hmotné podpory. Dle hodnocení soudu proto bylo nutno do celkového počtu pracovních míst, která měla žalobkyně po zákonem stanovenou dobu za povinnost udržet, zahrnout právě i počet pracovních míst, která již měla v době podání investičního záměru (tj. součet 87 nových pracovních míst a 11 stávajících pracovních míst). Ostatně v tomto světle byla uzavírána i samotná Dohoda, když za cílový stav zaměstnanců seznatelně označovala min. 98 osob (v přepočtu na plně zaměstnané). Možno podotknout, že stanovení cílového stavu v uzavřené Dohodě by jinak ve věci postrádalo jakéhokoliv smyslu. Pro úplnost lze v této souvislosti též zmínit žalobkyní opakovaně odkazovanou zprávu o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2011, v níž bylo v rámci kontroly podmínky 2.1. Dohody (tedy i splnění cílového stavu zaměstnanců ke dni 30. 11. 2009) konstatováno, že „*v předloženém seznamu pracovníků v aktivním pracovním poměru k 30. 11. 2009 bylo ověřeno, že k tomuto datu bylo v pracovním poměru celkem 107 zaměstnanců, tj. v souladu s Dohodou. Celkový přepočtený stav zaměstnanců za rok 2009 činil 101,47 osob.*“ Za tohoto stavu však proti předmětné podmínce žalobkyně (zcela logicky) ničeho nenamítala.

56. Vycházejí ze shora uvedeného, jakož i ze skutečností vyplývajících v této části ze správního spisu, je tedy ve věci zřejmé, že pokud po rozhodné období ve smyslu § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách nebyl udržen právě cílový stav zaměstnanců - tj. min. 98 osob (v přepočtu na plně zaměstnané), došlo k porušení povinnosti zachovat po dobu nejméně 5 let ode dne prvního čerpání dané investiční pobídky počet (87) nově vytvořených pracovních míst zaměstnanci se stanovenou týdenní pracovní dobou, na která byla čerpána investiční pobídka. Jak zároveň plyne ze správcem daně učiněných zjištění (výpočtů), které jsou obsahem spisové dokumentace, k porušení předmětné povinnosti došlo již v únoru 2010, kdy počet zaměstnanců v přepočteném stavu klesl na hodnotu 97,85, přičemž požadovaná hodnota (min. 98) už do konce rozhodného období (tj. květen 2013) nebyla žalobkyní naplněna.
57. V namítaném ohledu lze proto hodnocení správce daně, jakož i následně žalovaného, považovat za správné. Jestliže pak žalovaný ve svém rozhodnutí k průměrnému přepočtenému stavu zaměstnanců ve sledovaném období uvedl, že v řešeném případě byla jednoznačně deklarována skutečnost, že žalobkyně v době udržitelnosti cílového stavu zaměstnanců pochybila již v únoru 2010, když nedodržela kritérium minimálně 98 osob, přičemž pro úplnost zmínil i fakt, že od června 2010 do konce hodnoceného období žalobkyně neudržela ani jí odkazovaných 87 nových pracovních míst, na které získala předmětnou pobídku, nelze v tomto tvrzení shledávat žalobkyní dovozovanou změnu závěrů daňové kontroly, které byly ve věci jasně konstatovány. Sama žalobkyně přitom ve své žalobní argumentaci není ani příliš konzistentní, když připouští, že k porušení rozpočtové kázně z její strany došlo, byť toto úvodem žaloby zcela odmítala, avšak při „*správném výpočtu*“ se mělo dle jejího názoru jednat o datum pozdější, než správními orgány uváděné datum 28. 2. 2010.
58. Vzhledem k nadepsaným závěrům poté soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že do celkového počtu nově vytvořených pracovních míst nebylo započteno 11 pracovních míst, která vytvořila již v letech 2006 - 2009 a obsadila stávajícími 11 zaměstnanci, které by jinak musela propustit. Připustit takový postup, resp. umožnit čistě formální (účelové) převedení zaměstnanců ze stávajících pracovních míst na místa nově vytvořená, by totiž znamenalo umožnit jednání v rozporu s účelem institutu investiční pobídky, neboť by v dotčené části počet pracovních míst zůstal (fakticky) naprosto stejný, přičemž by tedy nedošlo ke

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

sledovanému zvýšení zaměstnanosti v konkrétním regionu (zde v územní oblasti Ústí nad Labem).

59. Ke značně obecné námitce žalobkyně týkající se nezahrnutí dovolené a překážek v práci do výpočtu správce daně o stavu zaměstnanců za jednotlivé sledované měsíce, je dále třeba upozornit, že již žalovaný v odst. 45 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že správce daně do výpočtu pod položkou „placené volno“ zahrnul rovněž dovolenou a překážky v práci, a tyto tudíž nebyly v předmětném výpočtu pominuty. Tato skutečnost pak dle soudu plyne i z obsahu samotného správního spisu, když se v dokumentu „*výpočty stavu zaměstnanců*“ (uloženo na CD) pro jednotlivé měsíce rozhodného období zřejmým způsobem kalkuluje právě i s dovolenou a překážkami v práci zaměstnanců. Dle hodnocení soudu tak bylo v rámci namítaných výpočtů zjevně vycházeno z celkového počtu odpracovaných hodin navýšeného mj. o žalobkyní odkazovanou dovolenou a překážky v práci. V projednávané věci tedy vyplynulo, že správce daně při zjišťování průměrného přepočteného počtu zaměstnanců postupoval plně v souladu dotčenou s právní úpravou, konkrétně s § 11 odst. 2 vyhlášky č. 518/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*vyhláška č. 518/2004 Sb.*“). Skutečnost, že správce daně ve zprávě o kontrole následně zvolil toliko jeden souhrnný název „placené volno“, namísto vyjmenování jednotlivých položek dle § 11 odst. 2 vyhlášky č. 518/2004 Sb., přitom nic nemění na správnosti postupu samotného výpočtu.
60. Jedná-li se v tomto ohledu dále o namítané nezahrnutí mateřských dovolených do předmětného výpočtu, pak zdejší soud uvádí, že tyto nejsou pro stanovení průměrného přepočteného počtu zaměstnanců podle § 11 odst. 2 vyhlášky č. 518/2004 Sb. relevantní. Ve smyslu zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákoník práce*“) je totiž mateřská dovolená překážkou v práci na straně zaměstnance. Zahrnutí neodpracovaných hodin z důvodu překážek v práci na straně zaměstnance přitom upravuje § 11 odst. 2 písm. d) vyhlášky č. 518/2004 Sb., dle kterého jsou však započítávány pouze neodpracované hodiny z důvodu překážek v práci na straně zaměstnance, pokud se jedná o překážky, při kterých má zaměstnanec nárok na náhradu mzdy nebo platu nebo mu podle § 192 odst. 1 část věty druhé za středníkem zákoníku práce náhrada mzdy nebo platu nepřisluší. Do tohoto výčtu tedy mateřská dovolená nespadá, neboť dle zákoníku práce při ní nemá zaměstnanec nárok na náhradu mzdy nebo platu a zároveň se na ni nevztahuje § 192 odst. 1 zákoníku práce, který se zabývá dočasnou pracovní neschopností a karanténou zaměstnance. Z uvedeného je tudíž seznatelné, že se neodpracované hodiny z důvodu mateřské dovolené v průměrném přepočteném počtu zaměstnanců ve smyslu § 11 odst. 2 vyhlášky č. 518/2004 Sb. nezohledňují.
61. Pokud se dále jedná o upozornění žalobkyně stran rozporu výpočtu správce daně s výpočtem Úřadu práce, pak je třeba upozornit na skutečnost, že právě na žalobkyní odkazovaný a předložený přepočet zaměstnanců evidovaný Úřadem práce, bylo ze strany správce daně reagováno provedením místního šetření u žalobkyně dne 5. 10. 2016, a to za účelem zjištění skutečné situace a ověření postupu výpočtu stavu zaměstnanců ve smyslu § 6a odst. 3 zákona o investičních pobídkách. Výsledkem tohoto postupu poté bylo odůvodněné stanovisko správce daně, že výpočet evidovaný Úřadem práce nebyl zcela přesný (viz skutečnosti zanesené v úředním záznamu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 2129291/16/2500-31471-507178), resp. odpovídající shora popsanému právnímu rámci, přičemž správce daně následně ve zprávě o daňové kontrole uvedl správný výpočet ve smyslu dotčených právních předpisů, zmíněných v předcházejících odstavcích.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

62. Naprosto obecné tvrzení žalobkyně o tom, že výsledky správcem daně učiněného výpočtu nejsou správné, a to bez jakékoliv bližší specifikace či provázání s konkrétní číselnou hodnotou, popř. jinou skutečností, pak zdejší soud už neshledal za řádně uplatněný žalobní bod, neboť z něj není patrno, jaké konkrétní nezákonnosti se měl žalovaný dopustit. Jinak řečeno, kterého úkonu v rámci poukazovaného výpočtu správce daně v rozporu se zákonem se namítaný nedostatek týká, žalobkyně vůbec neuvedla. Náležitostmi žalobních bodů se přitom zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, ve kterém uvedl, že „[ž]alobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní názor na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní názor na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“ (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44). V nyní projednávaném případě zdejší soud neshledal jakéhokoliv důvodu se od výše citovaných závěrů odchylovat. Odkázat je v tomto ohledu možno opětovně i na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, z něhož se podává, že „[n]ení naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“
63. Závěrem soud ve světle shora popsání k ničím nepodložené námitce, že žalovaný neměl provést kontrolu předmětného výpočtu správce daně, toliko uvádí, že se jedná o neopodstatněný názor žalobkyně bez jakéhokoliv reálného podkladu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že se žalovaný již k odvolání žalobkyně otázkou zákonnosti a správnosti daného výpočtu zabýval (viz str. 10 a 11 napadeného rozhodnutí).
64. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti tak soud v projednávané věci uzavírá, že žádné z uplatněných žalobních tvrzení o pochybení žalovaného neshledal důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
65. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků v řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 8. 12. 2021, č. j. 15 Af 113/2017-80, právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 14. března 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu