



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Michala Bobka a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **DomiCall, s. r. o.**, se sídlem Karlova 108/3, Písek, zastoupena JUDr. Jindřichem Vítkem, Ph.D., advokátem se sídlem Šafaříkova 201/17, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 6. 2022, č. j. 57 Af 18/2021-69,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 6. 2022, č. j. 57 Af 18/2021-69, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Projednávaná věc se týká odvodů za porušení rozpočtové kázně v případě porušení podmínky stanovené § 118 odst. 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění do 31. 12. 2017 (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), pro poskytnutí příspěvků za účelem vyhrazení společensky účelných pracovních míst. V řízení o kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud zabýval v prvé řadě otázkou, zda žalovaný v souladu se závazným právním názorem vysloveným v rušícím rozsudku krajského soudu dostatečně odůvodnil rozdělení odvodu do celkem pěti samostatných platebních výměrů. Následně posuzoval otázku přiměřenosti výše odvodů za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění do 31. 12. 2021 (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“).

[2] Žalobkyně uzavřela s Úřadem práce České republiky (dále jen „úřad práce“ nebo „poskytovatel dotace“) v listopadu a prosinci 2015 celkem pět dohod o vyhrazení společensky účelných pracovních míst a poskytnutí příspěvku spolufinancovaného

ze státního rozpočtu a Evropského sociálního fondu (dále „dohody I“), načež jí byl poskytnut příspěvek v souhrnné výši 549 101 Kč. Na základě uzavření dalších dohod ve dnech 30. 9. 2015, 20. 10. 2015 a 1. 3. 2016 (dále „dohody II“) žalobkyně obdržela příspěvek v souhrnné výši 386 812 Kč. Předmět řízení o kasační stížnosti se ovšem týká pouze příspěvků poskytnutých z titulu uzavření dohod I, okolnosti týkající se dohod II proto budou zmíněny pouze okrajově.

[3] Provedenou veřejnosprávní kontrolou poskytovatel dotace v lednu 2018 zjistil, že žalobkyně ke dni vystavení potvrzení o bezdlužnosti od Okresní správy sociálního zabezpečení Most vykazovala v evidenci Okresní správy sociálního zabezpečení Písek nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve výši 80 794,83 Kč. Ve vztahu k dohodám I tedy nesplnila podmínky poskytnutí příspěvku vyplývající z § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti. V dubnu 2018 proto poskytovatel dotace žalobkyni v souladu s čl. VI bodu 1 dohod I (podle něhož se žalobkyně zavázala vrátit úřadu práce měsíční příspěvek nebo část, byl-li poskytnut neoprávněně) vyzval k vrácení neoprávněně vyplacených příspěvků v celkové výši 549 101 Kč. Žalobkyně tak ve stanovené lhůtě neučinila.

[4] K podnětu poskytovatele dotace zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) v červenci 2018 daňovou kontrolu. Ve zprávě o daňové kontrole týkající se dohod I („zpráva o daňové kontrole I“) i ve zprávě o daňové kontrole týkající se dohod II („zpráva o daňové kontrole II“) konstatoval porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel zadržením poskytnutých peněžních prostředků podle § 3 písm. f) rozpočtových pravidel. Správce daně proto vydal v listopadu 2018 šest platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši peněžních příspěvků poskytnutých na základě dohod I. Konkrétně se jednalo o platební výměry:

- a. č. j. 2241768/18/2200-31473-303529, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 92 633 Kč;
- b. č. j. 2241935/18/2200-31473-303529, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 85 383 Kč;
- c. č. j. 2241977/18/2200-31473-303529, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 85 856 Kč;
- d. č. j. 2242034/18/2200-31473-303529, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 93 520 Kč;
- e. č. j. 2242071/18/2200-31473-303529, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 94 957 Kč;
- f. č. j. 2241105/18/2200-31473-303529, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 96 752 Kč.

Současně správce daně vydal osm platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši peněžních příspěvků poskytnutých na základě dohod II. Odvolání proti všem těmto platebním výměrům žalovaný rozhodnutím v červnu 2020 zamítl a platební výměry potvrdil.

pokračování

[5] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 24.2.2021, č. j. 57 Af 6/2020-68, (dále „první rušící rozsudek“) rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že pouze platební výměr uvedený výše pod písm. f. (na odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu) koresponduje se zprávou o daňové kontrole I co do výše a způsobu vyměření odvodu. U zbylých platebních výměrů (sub. a. až e.) není zřejmé, z jakého důvodu přistoupil správce daně k rozdělení odvodu do Národního fondu na celkem 5 samostatných platebních výměrů, což způsobuje jejich nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Dále s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že je třeba při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti. V daném případě se však žalovaný s proporcionalitou výše odvodů vypořádal nedostatečně, což rovněž způsobovalo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Zároveň však krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že ve vztahu k dohodám I žalobkyně porušila povinnost plynoucí z § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti v takovém rozsahu, že „na všechny dohody uzavřen[é] v okamžiku porušené bezdlužnosti je třeba nahlížet jako na neoprávněné a veškeré příspěvky je proto [žalobkyně povinná] vrátit.“

[6] V dalším řízení dospěl žalovaný k odlišnému posouzení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně ve vztahu k dohodám II, v souvislosti s dohodami I však setrval na právním názoru původním. Rozhodnutím ze dne 30. 9. 2021, č. j. 33377/21/5000-10612-712342, (dále „druhé rozhodnutí žalovaného“) proto znovu potvrdil platební výměry uvedené výše v bodu [2] sub. a. až f. a v tomto rozsahu odvolání žalobkyně zamítl. Pokud jde o způsob rozdělení odvodu za porušení rozpočtové kázně u dohod I, bylo podle žalovaného z kontextu zprávy o daňové kontrole I a odůvodnění platebních výměrů zřejmé, že pokud se porušení rozpočtové kázně týkalo pěti dohod I, odvod byl vyměřen ke každé dohodě zvlášť. Výsledné částky odvodu do státního rozpočtu a odvodu do Národního fondu se určily podle poměru financování příspěvků 82,38 % (z Evropského sociálního fondu – pozn soudu) ku 17,62 % (ze státního rozpočtu ČR – pozn. soudu), jednotlivé výměry na odvod do Národního fondu reflektovaly tento poměr. Co do posouzení závažnosti porušení dohod I žalovaný uvedl, že vzhledem k rozsahu porušení povinností žalobkyní ke dni uzavření dohod I je na všechny příspěvky vyplacené na základě těchto dohod třeba pohlížet jako na neoprávněné. Veškeré tyto příspěvky je proto žalobkyně povinná vrátit, jak konstatoval též krajský soud v rušícím rozsudku. Žalobkyni nic nebránilo ověřit si splnění podmínky bezdlužnosti v příslušných evidencích správ sociálního zabezpečení.

[7] Na základě žaloby napadající (pouze) výrok I. druhého rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání proti platebním výměrům na odvod týkající se dohod I, krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyslovený v prvním rušícím rozsudku. Nenapravil nepřezkoumatelnost platebních výměrů, neboť znovu dostatečně nevysvětlil způsob rozdělení a výpočtu výše odvodů ve vztahu k dohodám I. Nereflektoval ani požadavek posoudit přiměřenost výše odvodů, když se omezil na konstatování, že žalobkyně od prvopočátku neměla na příspěvky nárok, neboť nespĺnila zákonné podmínky pro jejich poskytnutí. Krajský soud poté korigoval svůj závěr

vyslovený v prvním rušícím rozsudku, na který odkazoval v dalším rozhodnutí i žalovaný, podle něhož žalobkyně porušila dotační podmínky v takovém rozsahu, že všechny dohody uzavřené v okamžiku porušení podmínky bezdlužnosti bylo třeba nahlížet jako neoprávněné a veškeré příspěvky měla žalobkyně povinnost vrátit. Podle krajského soudu je třeba při ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně vždy zohlednit závažnost porušení dotačních podmínek a stanovit odvod tak, aby byl přiměřený povaze porušení povinnosti a respektoval princip oddělitelnosti. Finanční orgány poté musí posoudit a stanovit výši odvodu v každém případě autonomně, nelze pouze mechanicky vycházet ze znění dohod.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[8] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadá rozsudek krajského soudu v celém rozsahu. Namítá nezákonnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

[9] Nezákonnost napadeného rozsudku pramení zaprvé z nesprávného posouzení otázky, zda stěžovatel respektoval závazný právní názor vyslovený v prvním rušícím rozsudku. Krajský soud stěžovatele zavázal, aby odstranil nepřezkoumatelnost platebních výměrů tak, že dostatečně objasní způsob rozdělení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve vztahu k dohodám I, což stěžovatel učinil. V prvé řadě zákon závazným způsobem nestanovuje množství platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně, proto lze při vydávání platebních výměrů vycházet z různých kritérií. Stěžovatel poté v bodu 52 svého (druhého) rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vysvětlil způsob rozdělení odvodu do Národního fondu do celkem pěti samostatných platebních výměrů, a to ve vazbě na jednotlivé dohody I. Každý z platebních výměrů přitom přinejmenším specifikuje, které z dohod I se týká. Pokud se týče korespondence platebních výměrů se zprávou o daňové kontrole I, je třeba vycházet z celkového kontextu této zprávy, která stanoví mimo jiné celkovou částku odvodu do státního rozpočtu a Národního fondu.

[10] Za druhé krajský soud nesprávně posoudil otázku přiměřenosti výše odvodů a dostatku důvodů rozhodnutí stěžovatele v tomto ohledu. Stěžovatel se přiměřeností výše odvodu zabýval v bodech 36 až 39, resp. 52 až 55 rozhodnutí. Žalobkyně uvedla v žádosti o příspěvek nepravdivé údaje, na příspěvky tak od prvopočátku vůbec neměla nárok. Příspěvky tak žalobkyně obdržela neoprávněně, proto byla dána povinnost příspěvky vrátit v celé jejich výši. Vzhledem k charakteru a závažnosti porušení povinnosti neměly na výši odvodů vliv další okolnosti jako např. naplnění účelu dotace. V projednávané věci nebyly splněny podmínky pro aplikaci zásady oddělitelnosti, současně se zde skutková situace výrazně odchyľuje od případů řešených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 31. 1. 2022, č. j. 10 Afs 161/2021-33, a zde dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 91/2021-42.

[11] Žalobkyně považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Závazný právní názor vyslovený krajským soudem v předchozím rušícím rozsudku stěžovatel nerespektoval. Z odůvodnění platebních výměrů ani rozhodnutí žalovaného nelze určit, z jaké konkrétní dohody vyplývá odvod, popřípadě zda je souhrnná částka odvodu poměrně rozdělena. Přiměřeností výše odvodů se stěžovatel vůbec nezabýval, spokojil se s konstatováním, že ve vztahu k porušení dohod I vznikla povinnost odvodu. Absence vzniku nároku na poskytnutí dotace poté

pokračování

nemůže sloužit jako argument pro nepoužití principu přiměřenosti, neb tato otázka má význam výhradně v rámci hodnocení, zda došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 3 písm. e) a f) zákona o rozpočtových pravidlech. Nadto žalobkyni byly poskytovány příspěvky na měsíční bázi, žalovaný měl proto hodnotit splnění podmínek ve vztahu ke každému měsíčnímu příspěvku zvlášť. Ohledně části měsíčních příspěvků pak žalobkyně podmínky splnila, což bylo třeba zohlednit v duchu zásady oddělitelnosti. V rozhodnutí stěžovatele tudíž absentuje dostatek důvodů, proč došlo k uložení odvodu ve výši 100 % všech poskytnutých příspěvků.

III. Právní posouzení

[12] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 s. ř. s., v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou v ní namítány důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a nespadá ani pod jiný z případů nepřipustnosti předvídaných § 104 s. ř. s. Nejvyšší správní soud neshledal ani jiný nedostatek podmínek řízení, který by bránil dalšímu postupu ve věci.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Na prvním místě musel Nejvyšší správní soud nad rámec uplatněných důvodů kasační stížnosti ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlédnout k vadě řízení před krajským soudem spočívající v tom, že krajský soud překročil žalobou vymezený předmět řízení. Napadeným rozsudkem totiž zrušil druhé rozhodnutí stěžovatele jako celek, včetně výroku II. tohoto rozhodnutí, který žalobkyně nenapadala.

[15] Řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu bude brojit žalobou u soudu, či nikoliv, a je též je na něm, aby v žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Soud je poté při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumá *jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny*, a jen v mezích žalobních bodů (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, a ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39).

[16] V projednávané věci žalobkyně výslovně uvedla, že žaloba směřuje pouze proti výroku I. druhého rozhodnutí žalovaného. Výrok II. žalobkyně nenapadala (s. 4 žaloby ze dne 25. 11. 2021). Krajský soud si této skutečnosti byl vědom, rozsah napadení rozhodnutí stěžovatele výslovně uvedl v bodu 7 *in fine* napadeného rozsudku. Žalobou vymezený předmět řízení však překročil a druhé rozhodnutí stěžovatele zrušil jako celek, tj. i v rozsahu výroku II. tohoto rozhodnutí. Výroky I. a II. druhého rozhodnutí stěžovatele přitom nepředstavují výroky na sobě vzájemně závislé, nýbrž se jedná o materiálně vzato dvě různá rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60). Ve vztahu ke zrušení výroku II. druhého rozhodnutí stěžovatele v napadeném rozsudku také zcela absentují důvody, popřípadě i jakákoli jiná úvaha ohledně toho, proč soud rozhodoval též o žalobou nenapadeném výroku rozhodnutí žalovaného (např. úvaha stran případné provázanosti obou výroků).

[17] Krajský soud tudíž v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. překročil žalobou vymezený rozsah přezkumu (předmět řízení) a řízení před soudem tak bylo zatíženo vadou. V dalším řízení krajský soud rozhodne pouze o žalobou napadeném výroku druhého rozhodnutí stěžovatele.

[18] Nejvyšší správní soud dále přikročil k vypořádání námitek uplatněných v kasační stížnosti. Kasační námitky se týkají důvodů, z nichž krajský soud shledal nepřezkoumatelným, respektive nezákonným toliko výrok I. druhého rozhodnutí stěžovatele. Ve vztahu k výroku II. druhého rozhodnutí stěžovatele ostatně, jak již bylo zmíněno výše, jakékoli důvody v napadeném rozsudku chybí. Pokud by NSS nicméně napadený rozsudek zrušil pouze pro výše uvedenou vadu řízení, krajský soud by byl v dalším řízení povolán výlučně k odstranění této (povahou spíše formální) vady, nikoli k revizi kasační stížnosti napadeného právního názoru v rozsahu zrušeného výroku I. druhého rozhodnutí žalovaného. Pravděpodobné následné podání identické kasační stížnosti stěžovatelem by v takovém případě zbytečně oddalovalo konečné vyřešení otázek, které jsou mezi stranami sporné v rozsahu výroku I. rozhodnutí stěžovatele, a mělo by za následek další prodloužení řízení v rozporu se zásadou ekonomie řízení. Nejvyšší správní soud proto, při respektování kasačního principu, přistoupil k věcnému přezkumu v mezích stěžovatelem uplatněných námitek.

[19] NSS se nejprve zabýval namítaným nesprávným posouzením otázky respektování závazného právního názoru vysloveného v prvním rušícím rozsudku, který se týkal přezkoumatelnosti rozdělení odvodu do Národního fondu do celkem pěti platebních výměrů. Krajský soud k tomu v prvním rušícím rozsudku (bod 23) konstatoval: „*Ve zprávě o daňové kontrole [I] na straně 5 je uvedeno, že odvod za porušení rozpočtové kázně bude vyměřen do státního rozpočtu ve výši 96 752 Kč a do Národního fondu ve výši 452 349 Kč. Následně přistoupil správce daně k vydání šesti platebních výměrů, kdy pouze platební výměr [na odvod do státního rozpočtu] (viz shora bod [4] písm. f. – pozn. soudu) koresponduje s odůvodněním, neboť tu jedinou částku správce daně výslovně ve zprávě o daňové kontrole uvádí a vymezuje ji[.] Ostatní platební výměry [..] (viz shora bod [4] písm. a. až e. – pozn. soudu) neodpovídají zprávě o daňové kontrole [I] o způsobu a výši vyměřených odvodů. Soud přisvědčil žalobci, že tyto vyměřené dílčí částky odvodu nekorespondují se zprávou o daňové kontrole, ve které by měly mít platební výměry základ. Z uvedeného nevyplývá, z jakého důvodu přistoupil správce daně k rozdělení odvodu do Národního fondu na celkem 5 samostatných platebních výměrů, proto soud se ztotožnil s žalobcem, že se jedná o nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů u těchto platebních výměrů.*“

[20] Krajský soud tudíž v prvním rušícím rozsudku vytkl prvnímu rozhodnutí stěžovatele jednak nepřezkoumatelnost vyplývající z absence posouzení přiměřenosti výše odvodů, jednak, a to ve vztahu k dohodám I, nepřezkoumatelnost pro rozpor výroku platebních výměrů s jejich odůvodněním, či spíše pro nedostatečnost tohoto odůvodnění, které bylo z většiny obsaženo ve zprávě o daňové kontrole I, respektive v prvním rozhodnutí stěžovatele. Dle názoru krajského soudu vyjádřeného v napadeném rozsudku uvedené nedostatky stěžovatel neodstranil, když způsob rozdělení odvodu za porušení rozpočtové kázně neobjasnil.

pokračování

[21] S uvedeným závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Stěžovatel v bodu 52 odůvodnění druhého rozhodnutí mimo jiné uvádí: „[Z kontextu zprávy o daňové kontrole I] a odůvodnění platebních výměrů I je zcela jasně seznatelné, že pokud se pochybení týkalo celkem 5 Dohod I, pak byl odvod do Národního fondu vyměřen ve vztahu ke každé dohodě zvlášť a rozdělen podle poměru financování s tím, že odvod do státního rozpočtu pak byl ve vztahu ke všem 5 Dohodám I vyměřen souhrnně pouze jedním platebním výměrem. [...] Celkový součet porušení rozpočtové kázně [...] činí 549 101 Kč. [...] Dle odvolacího orgánu je dále zřejmé, že předmětné platební výměry I, kterými byl vyměřen odvod ve výši 82,38 % do národního fondu, nejsou v rozporu se zprávou o daňové kontrole I. Tyto odvody byly vyměřeny podle poměru financování, tzn. každý jednotlivý platební výměr I s odvodem do Národního fondu byl vypočten z celkové poskytnuté částky dotace dle jednotlivých Dohod I.“

[22] Z uvedeného s přiměřenou dávkou interpretační vstřícnosti a za použití základních matematických dovedností vyplývá metoda rozdělení celkového odvodu za porušení rozpočtové kázně týkajícího se příspěvků poskytnutých na základě dohod I. Odvod do státního rozpočtu byl realizován jedním souhrnným platebním výměrem za všechny dohody I (na částku odpovídající podle poměru financování 17,62 % z celkové výše příspěvků z dohod I). Dále bylo vydáno pět platebních výměrů na odvod do Národního fondu, každý z nich na částku odpovídající, podle poměru financování příspěvků z veřejných fondů, 82,38 % příspěvku poskytnutého na základě některé z dohod I, v součtu tedy na částku odpovídající 82,38 % z celkové výše příspěvků z dohod I. Přinejmenším z druhého rozhodnutí stěžovatele tedy lze seznat, co je důvodem povinnosti uložené předmětnými platebními výměry, totiž odvod za porušení rozpočtové kázně týkající se příspěvku, který byl poskytnut na základě příslušné dohody ze skupiny dohod I. Také rozsah uložené povinnosti byl dostatečně určitě zdůvodněn, a sice jako podle poměru financování určená část (82,38 %) z celkového příspěvku poskytnutého na základě příslušné dohody I.

[23] Ačkoli na straně jedné NSS zcela nesdílí přesvědčení stěžovatele, že takovýto způsob uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, byť týkající se příspěvku poskytnutého z titulu několika dohod, představuje zpřehlednění daňového řízení, považuje na straně druhé za příliš formalistické shledat nepřezkoumatelnost rozhodnutí prakticky pouze v absenci výslovného označení (pomocí čísel jednacích), kterých jednotlivých dohod I se týkají jednotlivé platební výměry na odvod do Národního fondu. Úvahy stran důvodu a výše peněžité povinnosti uložené platebními výměry přinejmenším ve druhém rozhodnutí stěžovatele vyjádřeny jsou. Proto NSS shledal důvodnou stěžovatelovu námitku nesprávného posouzení otázky respektování závazného právního názoru.

[24] Následně se NSS zabýval přiměřeností uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel zdůvodňuje nesprávnost posouzení této otázky krajským soudem v zásadě třemi argumenty. Za prvé, v souvislosti s krajským soudem dovozenou nepřezkoumatelností stěžovatel namítá, že se přiměřeností výše odvodů ve druhém rozhodnutí zabýval. Co do samotné zákonnosti určení výše odvodu poté stěžovatel tvrdí, za druhé, že žalobkyni na vyplacení příspěvku vůbec nevzniklo právo (pro nesplnění podmínky stanovené § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti), proto byla povinna vrátit příspěvek v plné výši. Přiměřenost odvodu ve výši 100 % vyplacených příspěvků poté, za

třetí, odůvodňuje i vysoká míra závažnosti pochybení žalobkyně v podobě uvedení nepravdivých údajů v žádosti o příspěvek.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve pro úplnost připomíná, že v projednávané věci došlo k uzavření několika dohod o poskytnutí příspěvku ve smyslu § 119 ve spojení s § 113 odst. 5 zákona o zaměstnanosti. Podle § 119 odst. 2 písm. g) musí taková dohoda obsahovat mimo jiné závazek příjemce vrátit příspěvek nebo jeho poměrnou část, pokud mu jeho zaviněním byl příspěvek poskytnut neprávem. Mezi stranami dále není sporné, že žalobkyně nesplnila podmínku poskytnutí příspěvku vyplývající z § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti, respektive příspěvek přes výzvu poskytovatele dotace nevrátila. Správce daně poté uložil odvod za porušení rozpočtové kázně v podobě zadržení peněžních prostředků.

[26] Podle § 119 odst. 5 zákona o zaměstnanosti je nevrácení příspěvku ve stanoveném termínu porušením rozpočtové kázně. Podle § 44a odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech je právnická osoba jiná než stát, která porušila rozpočtovou kázeň, povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu nebo příslušného fondu. Z § 44a odst. 4 písm. b) téhož zákona vyplývá, že v případech nespádajících pod § 14 odst. 6 tohoto zákona činí odvod za porušení rozpočtové kázně částku, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena.

[27] Krajský soud shledal nepřezkoumatelnost, respektive nezákonnost druhého rozhodnutí stěžovatele ve skutečnosti, že stěžovatel důsledně nerespektoval požadavky na určování výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadami přiměřenosti a oddělitelnosti, které vyplývají ze současné judikatury NSS, především z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud se proto v první řadě zabýval použitelností judikatorních závěrů plynoucích jak z citovaného usnesení rozšířeného senátu, tak z navazující judikatury týkající se konkrétně příspěvků podle § 118 zákona o zaměstnanosti (rozsudky NSS ze dne 16. 2. 2021, č. j. 10 Afs 38/2019-29, či ze dne ze dne 31. 1. 2022, č. j. 10 Afs 161/2021-33), v projednávané věci.

[28] Jak dovodil NSS v rozsudku ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 275/2015-39, je-li dotačním titulem dohoda (zde dohoda o poskytnutí příspěvku), *„jedná o veřejnoprávní smlouvu, kdy uzavřením veřejnoprávní smlouvy dochází k úpravě vztahu mezi příjemcem a poskytovatelem dotace, který je modifikován jak v oblasti práva hmotného, tak v oblasti práva procesního.“* V dané věci došlo k ukončení administrace žádosti o dotaci ze strany poskytovatele pro porušení podmínek poskytnutí dotace, a to v situaci, kdy peněžní prostředky ještě nebyly vyplaceny. NSS zde dále dovodil, že *„nesplňuje-li žadatel podmínky pro výplatu dotace, není nikterak rozhodné, zda tyto skutečnosti existovaly již při uzavírání dohody, nebo vznikly až při realizaci předmětné akce.“* K samotnému následku nesplnění podmínek poskytnutí dotace v podobě ukončení administrace žádosti NSS dále poukázal na institut odnětí dotace podle § 15 zákona o rozpočtových pravidlech, který se uplatní v případech, že dotace byla poskytnuta rozhodnutím. Vyslovil přesvědčení, že *„základní principy poskytování a čerpání dotací by měly být zásadně stejné, ať už je dotačním titulem dohoda či rozhodnutí, a přestože některé procesy jsou modifikovány speciální právní úpravou. Bylo by tedy v rozporu se zásadou bezrozpornosti právního řádu, kdyby po uzavření dohody o poskytnutí dotace již nebylo možné*

pokračování

dotaci nevyplatit z důvodu existujícího v době jejího přiznání (jak se domnívá stěžovatel), zatímco u dotace přiznané rozhodnutím by to v souladu s výslovným zněním zákona možné bylo.“

[29] Podle § 15 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech platí, že došlo-li po vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace ke zjištění, že údaje, na jejichž základě byla dotace poskytnuta, byly neúplné nebo nepravdivé [písm. b], nebo ke zjištění, že rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno v rozporu se zákonem nebo právem Evropské unie, lze zahájit řízení o odnětí dotace [písm. c)]. Porušení podmínky stanovené § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti žalobkyní v projednávané věci lze podřadit pod uvedené typy případů, které by byly postihovány odnětím dotace, pokud by k poskytnutí dotace došlo rozhodnutím. V projednávané věci ovšem došlo k poskytnutí příspěvku na základě dohody (veřejnoprávní smlouvy). Podstatná je též okolnost, že žalobkyni jako příjemci dotace prostředky již – v protikladu k situaci ve věci posuzované v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 275/2015-39 – byly vyplaceny. Na rozdíl od zákonné úpravy odnětí dotace poskytnuté rozhodnutím však pro takové případy (příspěvek byl poskytnut veřejnoprávní smlouvou v rozporu se zákonem, potažmo na základě neúplných či nepravdivých údajů, a již vyplacen) zákon žádné specifické opatření neupravuje.

[30] Při absenci zákonné úpravy je proto třeba vycházet především ze samotné veřejnosprávní smlouvy o poskytnutí dotace, v projednávané věci z dohod I. Ty v čl. VI odst. 1 stanovily povinnost příjemce vrátit vyplacený příspěvek nebo jeho část, a to mimo jiné pro případ, že tento příspěvek byl poskytnut neoprávněně. Čl. VII odst. 4 dohod I poté, v souladu s § 119 odst. 5 zákona o zaměstnanosti, kvalifikuje nevrácení příspěvku podle čl. VI. dohody jako porušení rozpočtové kázně. Zároveň ovšem čl. VI odst. 1 dohod I vyhrazuje povinnost vrácení příspěvku výslovně pro případy jiné, než je porušení rozpočtové kázně v důsledku nedodržení podmínek, za kterých se příspěvek poskytuje a které byly stanoveny v čl. II dohod I. Konečně podle čl. VIII odst. 2 dohod I mohou smluvní strany dohodu vypovědět, pokud vyjdou najevo skutečnosti, které existovaly v době uzavírání dohody a nebyly smluvní straně bez jejího zavinění známy, pokud tato strana prokáže, že se znalostí takových skutečností by dohodu neuzavřela.

[31] V projednávané věci postupoval poskytovatel dotace v souladu s čl. VI odst. 1 dohod I a žalobkyni v návaznosti na zjištěné porušení § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti vyzval k vrácení příspěvku. Nejednalo se totiž o porušení v čl. II dohod I vymezených podmínek, za kterých byl příspěvek poskytnut. Žalobkyně příspěvek nevrátila, čímž došlo ve smyslu čl. VII odst. 4 dohod I (a § 119 odst. 5 zákona o zaměstnanosti) k porušení rozpočtové kázně. Vzniká tak otázka, podle jakých kritérií v tomto specifickém případě stanovit výši odvodu za takové porušení.

[32] V citovaném usnesení č. j. 1 Afs 291/2017-33 dovedil rozšířený senát NSS, že „[k]aždé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel].“ Dále rozšířený senát konstatoval, že „[p]ři 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, a své rozhodnutí

náležitě odůvodnit“. Konečně uvedl, že *„[t]ýká-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.“*

[33] Závěry rozšířeného senátu následně NSS aplikoval mimo jiné v rozsudku ze dne 16. 2. 2021, č. j. 10 Afs 38/2019-29, v němž posuzoval odvod za porušení rozpočtové kázně spočívající v porušení dohod o poskytnutí příspěvku ve smyslu § 113 odst. 5 zákona o zaměstnanosti. Dospěl k závěru, že stanovení odvodu v rozsahu odpovídajícím výši plateb na pojistném za měsíce, v nichž došlo k porušení dohod, byl naplněn pouze jeden z požadavků zásady přiměřenosti na určení výše odvodů za porušení rozpočtové kázně. *Vedle toho je však třeba vzít v úvahu i další individuální okolnosti případu, které mohou odůvodňovat ještě další snížení odvodů, např. malou závažnost porušení povinnosti, nenarušení účelu, ke kterému byl příspěvek poskytnut, atd.* V rozsudku ze dne 31. 1. 2022, č. j. 10 Afs 161/2021-33, rovněž v souvislosti s porušením dohody o poskytnutí příspěvku na vyhrazení společensky účelných pracovních míst, NSS uvedl: *„Ze znění § 44a odst. 4 písm. b) [zákona o rozpočtových pravidlech] je zřejmý úmysl zákonodárce odvést při porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu odvod ve stejné výši, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, a vzít v úvahu tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami. Vždy je tak třeba vážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či k odvodu odpovídajícímu konkrétnímu dílčímu pochybení a závažnosti porušené povinnosti. Jedná se o smysl a účel zákona, resp. citovaného ustanovení, který odpovídá zásadě přiměřenosti (např. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2015, čj. 5 As 95/2014 - 46).“*

[34] Citovaná judikatura se ovšem váže k případům porušení dotačních podmínek, respektive k případům, kdy provedením výdeje peněžních prostředků byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků [§ 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech]. Projednávaná věc se ovšem týká *porušení podmínky, která musí být splněna pro samotné poskytnutí příspěvku* ve smyslu uzavření příslušné dohody s úřadem práce. Nejedná se tedy *stricto sensu* o porušení podmínky, za které dotace *byla poskytnuta* (tj. podmínku vymezenou v rozhodnutí o poskytnutí dotace, respektive v dohodě o poskytnutí dotace), potažmo o porušení právní povinnosti vztahující se k provedení výdeje poskytnutých peněžních prostředků.

[35] Dle názoru NSS lze proto z citované judikatury ke stanovování výše odvodu za porušení dotačních podmínek na základě zásady přiměřenosti a oddělitelnosti v projednávané věci vycházet pouze přiměřeně. Za stěžejní poté NSS považuje skutečnost, že porušení podmínek poskytnutí dotace obdobné tomu, které nastalo v projednávané věci, by v případě poskytnutí dotace rozhodnutím bylo důvodem pro odnětí dotace podle § 15 zákona o rozpočtových pravidlech. Z úpravy odnětí dotace vyplývá, že uvedení nepravdivých údajů v žádosti o poskytnutí dotace, respektive poskytnutí dotace (rozhodnutím) v rozporu se zákonem, považuje zákonodárce za kvalifikované porušení povinnosti typově natolik závažné, že odůvodňuje samotné odnětí nároku na dotaci, byť již došlo k přiznání dotace (a případnému plnění dotačních podmínek ze strany příjemce). Jak uvedl NSS v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 275/2015-39, základní principy poskytování a čerpání dotací by měly být zásadně stejné, ať už je dotačním titulem dohoda či rozhodnutí.

pokračování

Typová závažnost porušení povinnosti, které nastalo v projednávané věci, by proto měla nalézt odraz i v situaci, kdy došlo k poskytnutí dotace veřejnoprávní smlouvou a zákon neupravuje obdobné, jako je odnětí dotace. Významná je rovněž skutečnost, že žalobkyně v dohodách I zavázala k vrácení příspěvku či jeho vyplacené části, pokud byl příspěvek poskytnut neoprávněně (a nejedná se o případy porušení rozpočtové kázně).

[36] Lze tedy přisvědčit stěžovateli, že v projednávané věci byl prostor pro moderaci výše odvodu za porušení rozpočtové kázně s přihlédnutím k individuálním okolnostem případu (především k případnému naplnění účelu dotace) značně limitovaný. Je sice pravdou, že i v případech, kdy dotace byla poskytnuta v rozporu s právními předpisy na základě pochybení přičitatelnému žadateli o dotaci, má obecná zásada přiměřenosti své uplatnění. I v těchto situacích se může jednat o porušení zcela marginální podmínky ve vztahu k účelu dotace, kdy na straně žadatele může po vydání rozhodnutí (uzavření dohody) o poskytnutí dotace vzniknout legitimní očekávání, že dotace bude při splnění dotačních podmínek vyplacena. Legitimní očekávání však nelze dovozovat v případě, kdy žadatel v žádosti uvede nepravdivé informace (srov. citovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 275/2015-39, dále rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. 3. 2008, *Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening a další*, spojené věci C-383/06 až C-385/06, Sb. rozh. s. I-01561). Tak tomu bylo v projednávané věci, kde současně nelze ani uvažovat o aplikaci zásady oddělitelnosti, jelikož porušení podmínky poskytnutí příspěvku se týká veškerých příspěvků poskytovaných na základě dohod I.

[37] Není proto správný právní názor krajského soudu, že se stěžovatel ve druhém rozhodnutí otázkou přiměřenosti výše odvodů (ve vztahu k dohodám I) zabýval nedostatečně. V bodech 36 a 39 druhého rozhodnutí stěžovatel konstatoval, že žalobkyně porušila podmínku stanovenou § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti, ačkoli si měla být vědoma nedoplatku u okresní správy sociálního zabezpečení. Uvedený závěr je zcela v souladu s judikaturou NSS a Soudního dvora Evropské unie, podle níž za dodržení všech podmínek dotací jsou výlučně odpovědní příjemci podpor (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, dále rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata*, C-414/08). V bodech 53 a 55 druhého rozhodnutí poté stěžovatel s odkazem na právní názor vyjádřený v prvním rušícím rozsudku uvedl, že žalobkyně porušila povinnost v takovém rozsahu, že na veškeré příspěvky poskytnuté na základě dohod I je třeba nahlížet jako na neoprávněné, a veškeré příspěvky proto žalobkyně byla povinna vrátit.

[38] Podmínka stanovená v § 118 odst. 3 zákona o zaměstnanosti je tedy i vzhledem k účelu poskytování příspěvku na vyhrazení společensky účelného pracovního místa, jímž je podpora aktivní politiky zaměstnanosti pomocí hrazení mzdových nákladů zaměstnavatele v souvislosti s vyhrazením takového místa, podmínkou zásadní. Není v zájmu realizace takové politiky podporovat zaměstnavatele, kteří za své zaměstnance řádně neodvádějí povinné platby do veřejných rozpočtů. Lze tak souhlasit s názorem stěžovatele, že za těchto specifických okolností typová závažnost porušení povinnosti, respektive nesplnění samotných zákonných předpokladů poskytnutí příspěvku, odůvodňuje uložení odvodu ve výši 100 % poskytnutých příspěvků.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude podle § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu