



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Uklidíme Vám, s. r. o.**, se sídlem Bílovice 539, Bílovice, zast. JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2018, č. j. 50562/18/5000-10480-712244, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2021, č. j. 30 Af 15/2019 – 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **3400 Kč**, a to k rukám jejího zástupce JUDr. Radima Hanáka, Ph.D., advokáta se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uzavřela s Úřadem práce České republiky (dále jen „úřad práce“) dne 22. 6. 2016 Dohodu o vyhrazení společensky účelného pracovního místa a poskytnutí příspěvku č. UHA-S-17/2016 (dále jen „dohoda“) podle § 113 a § 119 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v rozhodném znění (dále jen „zákon o zaměstnanosti“). Předmětem této dohody bylo vytvoření pracovního místa „úklid domácnosti“ pro jednu konkrétní zaměstnankyni na dobu nejméně jednoho roku. V čl. III odst. 1 dohody se úřad práce zavázal poskytnout žalobkyni peněžitý příspěvek ve smyslu § 17 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v rozhodném znění (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) ve výši vynaložených prostředků na mzdy nebo platy na zaměstnance, včetně pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, a to maximálně v částce 14 063 Kč

měsíčně (dále jen „příspěvek“). Dle čl. V odst. 2 dohody měla žalobkyně povinnost vrátit do 30 pracovních dnů vyplacený měsíční příspěvek, pokud neodvede mzdu nebo příslušné odvody za zaměstnance před tím, než jí bude příspěvek ze strany úřadu práce za příslušný měsíc poskytnut. Podle čl. VI odst. 4 dohody je nevrácení příspěvku nebo jeho části na výzvu úřadu práce považováno za porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, které bude postihováno odvodem podle téhož zákona.

[2] Úřad práce poskytl žalobkyni (mimo jiné) za období červenec až říjen 2016 příspěvek ve výši 51 327 Kč. V tomto období žalobkyně vždy včas hradila příslušné zaměstnankyni čistou mzdu; opozdila se však s platbou odvodů pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které hradila až po tom, co jednotlivé měsíční příspěvky ze strany úřadu práce obdržela.

[3] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) zjistil, že žalobkyně k výzvě úřadu práce ze dne 25. 4. 2017, č. j. UPCR-UH-2017/10991-00921324 (dále jen „výzva“) nevrátila ve stanovené lhůtě část poskytnutého příspěvku za měsíce červenec až říjen 2016 ve výši 51 327 Kč, jež po ní byla požadována z důvodu nesplnění zákonné podmínky pro poskytnutí příspěvku. Finanční úřad proto vydal dne 31. 10. 2017 platební výměr č. 71/2017, č. j. 1901732/17/3300-31472-706838, na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 51 327 Kč (dále jen „platební výměr“).

[4] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl a platební výměr potvrdil rozhodnutím ze dne 17. 12. 2018, č. j. 50562/18/5000-10480-712244 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[5] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Ten rozsudkem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 30 Af 15/2019 – 53 (dále jen „napadený rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Předně shledal napadené rozhodnutí přezkoumatelné (srov. odst. [18] – [19] rozsudku). Následně obsáhle vyložil, že žalobkyně porušila v čl. V odst. 2 dohody výslovně stanovenou povinnost a tím se dopustila porušení rozpočtové kázně, protože měla povinnost jí poskytnutý příspěvek vracet (srov. odst. [20] – [27] rozsudku); proti těmto závěrům soudu však žalovaný ve své kasační stížnosti nebrojí, tudíž není účelné je blíže rekapitulovat. Krajský soud se také vyjádřil ke kvalifikaci dohody jako veřejnoprávní smlouvy a s tím související možnosti přezkumného řízení podle § 165 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, v rozhodném znění (dále jen „správní řád“); konstatoval přitom, že (až) v řízení před finančními orgány nemají tyto otázky žádný význam.

[6] Krajský soud se dále věnoval žalobní námitce, že nebyl důvod, aby finanční úřad žalobkyni nařídil odvod v plné výši poskytnuté dotace za jednotlivé měsíce, v nichž se dopustila pochybení, neboť to se týkalo pouze části připadající na odvody za povinná pojištění. Konstatoval, že porušení rozpočtové kázně a podmínek dohody, kterého se žalobkyně dopustila, není zcela marginální; neznemožnilo sice naplnit smysl a účel dotace, kterým je vyhrazení společensky účelného pracovního místa, zpochybnilo však refundační princip, na kterém je příspěvek postaven. Čistá mzda, kterou žalobkyně hradila zaměstnankyni vždy řádně a včas, však představuje výrazně větší částku než pozdě hrazené odvody pojistného. Navíc si dle soudu lze představit řadu mnohem závažnějších porušení dohody, např. uhrazení povinných odvodů s velikým zpožděním až na výzvu úřadu práce či dokonce jejich neuhrazení vůbec, nebo pozdní výplatu mzdy zaměstnanci. Je těžko představitelné, že by za tato pochybení měl být stanoven odvod ve zcela stejné výši jako v případě žalobkyně jen proto, že poskytovatel dotace nastavil pravidla jejího poskytnutí tak, že s jakýmkoliv „jemnějším“ rozlišením nepočítají

pokračování

a požadují vrátit vždy celou částku dotace za příslušný měsíc. Soud uvedl, že finanční správa nemůže dotační podmínky bezvýhradně respektovat v případech, kdy by to bránilo aplikovat alespoň v minimální míře princip přiměřenosti a vedlo ke zcela stejnému postihu naprosto nesrovnatelných případů. Je povinností orgánů daňové správy vážit při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, kde na škále možných pochybení se nachází posuzovaný případ, a přiměřeně tomu stanovit výši odvodu. Toto rozlišení nemohou provádět s „chirurgickou přesností“, ovšem musejí být přinejmenším schopny odlišit případy nízké závažnosti (jako je ten žalobkyně) od těch zjevně mnohem závažnějších. Finanční orgány tedy musí posoudit a následně stanovit výši odvodu podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech autonomně; nemohou se bránit tím, že odvod vychází striktně z textu dohody, a proto jej musí toliko mechanicky převzít. Krajský soud naznal, že porušení rozpočtové kázně se v případě žalobkyně dotýkalo celého příspěvku za dané měsíce; dohoda přitom s měsíčním příspěvkem operuje jako s celkem a neposkytuje oporu pro jeho dělení na části připadající na mzdu a povinné odvody. Finanční správa však dle soudu opomenula, že princip proporcionality se musí aplikovat v každém případě; stoprocentní odvod nemůže být důvodný, jedná-li se o marginální nedostatek při čerpání dotace. Při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu přiměřenosti, tedy rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výši odvodu. Soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, č. 3854/2019 Sb. NSS, či rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014 - 46, a ze dne 16. 2. 2021, č. j. 10 Afs 38/2019 - 29. Krajský soud dále označil za lichý argument žalovaného, že za měsíce, ve kterých žalobkyně vše uhradila včas, jí finanční úřad odvod nestanovil. Princip proporcionality se dle něj uplatní i na jednotlivé příspěvky poskytnuté za každý měsíc. Žalovanému proto uložil v dalším řízení znovu zhodnotit přiměřenost výše odvodu a vzít v úvahu, jakou závažnost porušení dotačních podmínek žalobkyní vykazuje; dle soudu se nabízí vzít při stanovení přiměřené výše odvodu za základ poměr mezi výší pozdě uhrazeného pojistného a výší včas vyplácené mzdy.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II. A Kasační stížnost žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel soudu vytyká, že se opíral o rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2021, č. j. 10 Afs 38/2019 - 29 (dále též věc *Bobušov*), dle něž usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, se použije i na zadržené prostředky dle § 3 písm. f) zákona o rozpočtových pravidlech. Ve věci *Bobušov* však bylo samotnou dohodou (mezi úřadem práce a příjemcem dotace) určeno, že při jejím porušení bude odveden „*příspěvek nebo jeho poměrná část*“. V projednávané věci však úřad práce formulací dohody (srov. čl. V bod 2) neumožnil vrátit pouze poměrnou část příspěvku. Krajský soud přitom v napadeném rozsudku nerefletoval různost skutkových situací v nyní řešeném případě a ve věci *Bobušov*. Stěžovatel cituje z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 4. 2020, č. j. 30 Af 35/2018 - 38, s nímž se ztotožňuje. Dále poukazuje na to, že úřad práce se zavázal příspěvek poskytnout poté, co mu bude zaměstnavatelem předložen výkaz, který je přílohou č. 1 dohody; v něm je příjemce příspěvku výslovně upozorněn, že pokud uvede náklady, které doposud nevynaložil, může být dle čl. VI bod 2 dohody povinen příspěvek vrátit. Stěžovatel má dokonce za to, že žalobkyni nárok na vyplacení příspěvku za předmětné měsíce vůbec nevznikl; jeho poskytnutí totiž bylo důsledek

toho, že žalobkyně úřad práce uvedla v omyl předložením nepravdivého vyúčtování mzdových prostředků.

[8] Stěžovatel je přesvědčen, že ani s ohledem na zásadu proporcionality stanoveného odvodu není možné zohlednit individuální okolnosti projednávaného případu, neboť dohoda uzavřená mezi žalobkyní a úřadem práce jasně stanoví, že je třeba vrátit celý měsíční příspěvek; není zde tedy prostor pro snížení stanovených odvodů. Poukazuje na rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, bod [45], ze kterého vyplývá, že daňové orgány nemají pravomoc zpětně měnit kritéria poskytnuté dotace (což lze analogicky vztáhnout i na příspěvky úřadu práce); to by ovšem nastalo v případě stanovení odvodu menšího, než umožňuje dohoda. Pokud úřad práce stanovil pravidla a žalobkyně na ně přistoupila, nemůže následně požadovat, aby tyto podmínky nebyly dodrženy. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018 - 40, bod [33], dle něž jakkoli je stanovený odvod tvrdý, není překvapivý, neboť již od počátku (v tomto případě od uzavření dohody) beneficiant věděl, jaký postih mu v případě nedodržení stanovených podmínek hrozí. Upozorňuje též, že soudem požadovaný postup by zcela nedůvodně znevýhodňoval ty příjemce, kteří vrátí (celou) požadovanou částku již na základě výzvy úřadu práce, od těch, kteří na základě výzvy úřadu práce plnit nebudou, a jeho kompetence přejde na správce daně.

[9] Dle stěžovatele je třeba na porušení rozpočtové kázně při stanovení výše příslušného odvodu pohlížet do jisté míry formalisticky; dotace představuje dobrovolné přijetí výhody a s ní souvisejících závazků, které je třeba dodržovat, a to v určité rovině nezávisle na naplnění materiálního určení dotace. Poskytovatel dotace je dle stěžovatele oprávněn stanovit podmínky proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně; v projednávané věci to představuje čl. V bodu 2 dohody. Krajský soud fakticky vyžaduje opakovanou aplikaci principu proporcionality; na v dohodě již poskytovatelem dotace proporcionalně stanovenou částku odvodu požaduje aplikovat princip proporcionality znovu, tentokrát s ohledem na výši prostředků, jež byly za předemný měsíc vyplaceny včas. Akceptováním tohoto názoru by dle stěžovatele došlo k zásahu do práv poskytovatele dotace a k erozi pojetí dotace jako benefícia ze strany státu.

[10] Dohoda je svým charakterem veřejnoprávní smlouva. Správce daně ani stěžovatel nebyli účastníky jí založeného veřejnoprávního vztahu mezi poskytovatelem příspěvku a žalobkyní; z takto uzavřeného vztahu jim nevyplývají práva ani povinnosti. Finanční orgány proto nejsou oprávněny jakkoli modifikovat úřadem práce sjednané podmínky; mohou pouze stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně (pokud došlo k porušení dohody), a to ve výši, jakou stanovil poskytovatel. Zohlednění případných individuálních okolností každého případu způsobem, který požaduje krajský soud, je v rozporu se zásadou legální licence.

[11] Stěžovatel závěrem upozorňuje na rozpornou judikaturu krajských soudů v dané věci. Ztotožňuje se s rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 1. 2021, č. j. 15 Af 130/2017 - 42, a ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 129/2017 - 62, Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 4. 2020, č. j. 30 Af 35/2018 - 38, Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2021, č. j. 30 Af 94/2018 - 81, či Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 17. 3. 2021, č. j. 65 Af 6/2020 - 34 a č. j. 65 Af 8/2020 - 34. Naopak nesouhlasí s rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 2. 2021, č. j. 57 Af 6/2020 - 68, či napadeným rozsudkem.

pokračování

II. B Vyjádření žalobkyně

[12] Žalobkyně ve svém vyjádření uvádí, že stěžejní myšlenkou kasační stížnosti je napadání aplikace principu proporcionality při stanovování odvodů za porušení rozpočtové kázně, který však judikatura NSS uplatňuje již dlouhodobě. Upozorňuje, že dle čl. VI odst. 2 dohody má být v případě pozdní úhrady části mzdy odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven dle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Je přitom zřejmé, že v projednávaném případě nebyla rozpočtová kázeň porušena v širí celého příspěvku za konkrétní měsíc, ale pouze v části odpovídající pojistným odvodům odeslaným až po přijetí dotace. Pokud jde o rozdílnou formulaci textu dohody (např. oproti věci *Bobušov*), dle žalobkyně nelze diskriminovat příjemce příspěvku dle toho, v obvodu jakého úřadu práce se nacházejí a jak tento úřad danou úpravu textuje. Dohoda dle § 113 zákona o zaměstnanosti představuje nástroj uplatňovaný napříč celou Českou republikou, a musí být tedy aplikován jednotně. Žalobkyně argumentuje, že před principem přiměřenosti odvodů za porušení rozpočtové kázně nemůže mít přednost text dohody uzavřené mezi dotačním orgánem a příjemcem dotace. Princip proporcionality (že v případě porušení rozpočtové kázně se má vrátet pouze ta část dotace, v které došlo k porušení rozhodných povinností) vyplývá i z § 119 odst. 2 písm. g) zákona o zaměstnanosti, dle něž musí dohoda o poskytnutí příspěvku obsahovat závazek příjemce vrátit příspěvek nebo jeho poměrnou část. Žalobkyně dále poukazuje na to, že samotná dohoda uvádí, že porušení povinnosti dle čl. V bodu 2 bude postihováno odvodem za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech; to znamená, že odvod za porušení rozpočtové kázně bude činit pouze částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Navíc čl. VI odst. 2 dohody zakotvuje pravidlo, že odvod za porušení kázně se odvede v té výši, v jaké došlo k porušení rozpočtové kázně (tedy v části odvodů, které nebyly uhrazeny před přijetím dotace od dotačního orgánu); již samotná dohoda tedy zakládá princip dotační proporcionality. Žalobkyně zdůrazňuje, že orgány finanční správy jsou povinny postupovat nejen dle uzavřené dohody, ale především dle zákona o rozpočtových pravidlech. Vytýká stěžovateli, že se upíná ke gramatickému výkladu čl. V odst. 2 dohody, aniž by jakkoli vzal v potaz jeho čl. VI odst. 2. Původní vyměření paušálního odvodu za dotčené měsíce (včetně mzdy, která byla odvedena včas) dle ní bylo porušením čl. VI odst. 2 dohody a § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudky NSS č. j. 7 Afs 172/2018 - 40 a č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, uvádí, že tyto se týkaly dříve účinného § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, který stanovil výši odvodu u prostředků dotace obsahující prostředky poskytnuté od Evropské unie.

II. C Replika stěžovatele

[13] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně uvádí, že nerozporuje samotnou zásadu přiměřenosti odvodů za porušení rozpočtové kázně; poukazuje však na omezení jejího rozsahu, jež je dáno úvahou poskytovatele dotace stran toho, jakou výši má činit odvod za porušení rozpočtové kázně v návaznosti na konkrétní pochybení. Dle stěžovatele není na místě se dovolávat toho, že jiný subjekt v obdobné věci přistoupil na jiné podmínky dotace, či označovat rozdílnost takových podmínek (nadto až po porušení rozpočtové kázně) za diskriminaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž

je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, za stěžovatele jedná osoba splňující podmínky dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[15] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.

[18] Podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech odvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech [mimo případ uvedený v písm. a) tohoto ustanovení] částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

[19] Stanovením výše odvodu za porušení rozpočtové kázně se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, č. 3854/2019 Sb. NSS, kterým sjednotil dřívější roztržštěnou judikaturu. Rozšířený senát uvedl, 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 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.“ A dále konstatoval, že „týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti.“

[20] Nejvyšší správní soud ve věci *Bohušov* (rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2021, č. j. 10 Afs 38/2019 - 29) vylíčil témuž stěžovateli, že „stanovil výši odvodu pouze ve výši, která odpovídá výši plateb na pojistném za měsíce duben, květen, září a říjen 2013, které žalobkyně zaplatila později, než byla podle dohody s úřadem práce povinna. Tím stěžovatel naplnil pouze jeden z požadavků zásady přiměřenosti na stanovování výše odvodů za porušení rozpočtové kázně. Nevzal však již v úvahu, že v takovém případě mohou individuální okolnosti případu odůvodňovat ještě další snížení odvodů, zejména vzhledem k malé závažnosti porušení povinnosti, nenarušení účelu, ke kterému byl příspěvek poskytnut, atd. (...) není podstatné, zda byla rozpočtová kázeň porušena neoprávněným užitím peněžních prostředků [§ 3 písm. e) rozpočtových pravidel] nebo zadržením peněžních prostředků [§ 3 písm. f) rozpočtových pravidel]. V obou případech se jedná o porušení rozpočtové kázně [§ 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel]. Rozšířený senát v citovaném usnesení (č. j. 1 Afs 291/2017 - 33) vymezil požadavky na stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně bez ohledu na to, jakým způsobem byla rozpočtová kázeň porušena. (...) Ze znění § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel 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. Z daného ustanovení není možné dovodit, že částkou, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, je třeba vždy rozumět celou poskytnutou dotaci. Vždy je 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 porušení povinnosti. V žádném případě se nejedná o moderační právo soudu či správního orgánu, ale o smysl a účel zákona, resp. citovaného ustanovení, který odpovídá zásadě přiměřenosti. K tomu mimo uvedené usnesení rozšířeného senátu viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 - 46.“

pokračování

[21] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává (mimo jiné) názoru zaujatého v rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 17. 3. 2021, č. j. 65 Af 6/2020 – 34. Ten však NSS zrušil rozsudkem ze dne 31. 1. 2022, č. j. 10 Afs 161/2021 - 33. V odst. [19] a [20] vyslovil:

[22] *V daném případě finanční úřad nařídil stěžovateli odvod v plné výši poskytnuté dotace za každý měsíc, v němž se stěžovatel dopustil pochybení. Toto pochybení se však týkalo pouze té části dotace, jež připadala na odvody na povinná pojištění a příspěvek na politiku zaměstnanosti, zatímco mzdu zaměstnanci vyplácel stěžovatel vždy včas. Takové porušení sice neznemožnilo naplnění účelu dotace, kterým je podle čl. I dohod vyobrazení společensky účelného pracovního místa, zpochybnilo však refundační princip, na kterém je tato dotace postavena; nejedná se tak o porušení zcela marginální. Na druhou stranu, čistá mzda, kterou stěžovatel bradil vždy řádně a včas, představuje výrazně větší částku, než pozdě hrazené odvody. Navíc si lze představit řadu mnohem závažnějších porušení dohod (například neuhrazení povinných odvodů za zaměstnance vůbec nebo pozdní výplatu povinných odvodů i mzdy zaměstnancům). Také tato porušení by se jistě mohla týkat jen určitých měsíců. Je přitom ale jen těžko představitelné, že by za ně měl být stanoven odvod ve stejné výši jako v případě posuzovaném nyní, a to jen proto, že poskytovatel dotace nastavil pravidla jejího poskytnutí tak, že s jakýmkoliv „jemnějším“ rozlišením nepočítají a požadují vrátit vždy celou částku dotace za příslušný měsíc. Jistěže platí, že finanční správa bude zásadně nastavené dotační podmínky bez dalšího respektovat a aplikovat je. Nemůže to však platit tam, kde by takový postup bránil použít alespoň v minimální míře zásadu přiměřenosti. Je totiž povinností orgánů daňové správy vážít při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, kde se na škále možných pochybení nachází posuzovaný případ, a přiměřeně tomu stanovit výši odvodu. Byť toto rozlišení zpravidla nemůže být prováděno s „chirurgickou přesností“, vždy musí být způsobilé odlišit případy nižší závažnosti, jako je ten posuzovaný nyní, kde se zaměstnavatel zpozdil s výplatou pouze menší části měsíčních nákladů, od případů mnohem závažnějších.*

[23] *Jinými slovy, finanční orgány musí posoudit a následně stanovit výši odvodu podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech autonomně. Nelze se bránit tím, že odvod vychází striktně z textu dohod a je tak třeba jej mechanicky převzít. Případ posuzovaný nyní je přitom odlišný od situací, které řešily rozsudky NSS ve věcech sp. zn. 7 Afs 172/2018 a sp. zn. 2 Afs 366/2017, neboť v případě řešeném nyní nestanovovala dohoda přesné procentní částky, které činí odvod za porušení rozpočtové kázně, nýbrž konstatovala povinnost „vrátit měsíční příspěvek“. V takovém případě bylo třeba zásadu přiměřenosti použít i na jednotlivé měsíční příspěvky a vážít, zda je důvod k odvodu v plné výši poskytnutého měsíčního příspěvku, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti. Při stanovení výše odvodu pak bylo namíste zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu (usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 291/2017 - 33). Správce daně tak ale neučinil, neboť nezoblednil, že stěžovatel bradil větší část z poskytnutého příspěvku každý měsíc řádně (včas). Vyměřený odvod tedy nemusel vždy sledovat výši poskytnutého příspěvku za měsíc, ale měl reflektovat konkrétní okolnosti daného případu. Právě takový přístup je pak v souladu s citovaným usnesením rozšířeného senátu NSS, který mj. konstatoval, že týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace.*

[24] Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že ve svém shora citovaném rozsudku ze dne 31. 1. 2022, č. j. 10 Afs 161/2021 - 33, dospěl ve skutkově a právně obdobné situaci k fakticky totožným závěrům jako v projednávaném případě krajský soud. O kasačních stížnostech proti dalším stěžovateli zmiňovaným rozsudkům krajských soudů doposud nebylo rozhodnuto. Zdejší soud přitom neshledává (ani v argumentech stěžovatele) žádný důvod, proč by se měl od již učiněného právního posouzení dané otázky v nyní řešené věci odchýlit. Je tedy zjevné, že napadený rozsudek je zákonný; kasační soud proto toliko stručně pojedná o námitkách, jejichž vypořádání přímo neplyne z výše citovaných rozhodnutí.

[25] Stěžovatel namítá, že ve věci *Bobušov* byla odlišná skutková situace oproti nyníjší; samotná dohoda stanovila, že při jejím porušení bude odveden příspěvek nebo jeho poměrná část. Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že rozsudek ve věci *Bobušov* z této skutečnosti nikterak nevyhází a ani na ni nepoukazuje. Jeho závěry se týkají obecně § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech; právě k jeho aplikaci vyslovil, že při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vzít v úvahu i tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodnutými podmínkami. Především však Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že ve věci sp. zn. 10 Afs 161/2021 vznášel stěžovatel tutéž námitku, tedy že dohoda výslovně stanovila, že se zaměstnavatel zavazuje vrátit (celý) vyplacený měsíční příspěvek, zatímco ve věci *Bobušov* bylo ujednáno, že při jejím porušení bude odveden příspěvek nebo jeho poměrná část (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 161/2021 - 33, odst. [7]). Zdejší soud přitom této námitce v odkazované věci nepřisvědčil a stejně tak činí i v tomto případě.

[26] Čl. VI odst. 4 dohody stanoví, že nevrácení příspěvku nebo jeho části na výzvu úřadu práce podle čl. V dohody je porušením rozpočtové kázně, které bude postihováno odvodem podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Stěžovatel je přitom přesvědčen, že textace čl. V odst. 2 dohody (pojednávající toliko o vrácení příspěvku, nikoliv explicitně též o vrácení části příspěvku) je nadřazená judikurním závěrům týkajícím se výše odvodu za porušení rozpočtové kázně; tak tomu ovšem, jak shora uvedeno, není. Finanční úřad je i v tomto případě při stanovování výše odvodu za porušení rozpočtové kázně primárně vázán zásadou přiměřenosti judikovanou ve vztahu k § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, tedy povinností zachování rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Nedůvodnost většiny kasační argumentace stěžovatele tedy *ipso facto* plyne z požadavku kladeného na orgány finanční správy, aby (je-li to s ohledem na dodržení zásady přiměřenosti nezbytné) posoudily a následně stanovily výši odvodu za porušení rozpočtové kázně autonomně na dohodě o vyhrazení společensky účelného pracovního místa, z jejíhož textu nelze mechanicky vycházet.

[27] Napadený rozsudek dle Nejvyššího správního soudu nepožaduje po stěžovateli, aby zpětně jakkoli měnil podmínky úřadem práce poskytnutého příspěvku (viz rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33). Orgány finanční správy mají toliko v souladu s čl. VI odst. 4 dohody provést odvod za porušení rozpočtové kázně, avšak způsobem souladným s (předmětnou dohodou výslovně nezohledněnou) zásadou přiměřenosti. Ani rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018 - 40, není na projednávanou věc přílehlavý; týkal se totiž právní úpravy účinné do 31. 12. 2010, navíc v dané věci byl odvod stanoven procenty z celkové částky dotace.

[28] Alespoň hrubé zohlednění individuálních okolností každého jednotlivého případu porušení nějaké podmínky sjednané v dohodě o vyhrazení společensky účelného pracovního místa není dle kasačního soudu v rozporu se stěžovatelem namítanou zásadou legální licence. Naopak právě takový postup je dodržením zásady legality - povinnosti správních orgánů rozhodovat v souladu se zákonem, konkrétně § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech a judikurními požadavky na jeho aplikaci.

[29] Nejvyšší správní soud nemůže stěžovateli přisvědčit ani v tom, že úřad práce jakožto poskytovatel příspěvku již sám stanovil podmínky proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně v čl. V bodu 2 dohody. Jestliže text dohody předpokládá stejně velký odvod (celý měsíční příspěvek) za každé (at' už jakkoli závažné) porušení v daném ustanovení kodifikované povinnosti, nelze v tomto shledat žádnou samonosnou úpravu přiměřenosti

pokračování

odvodu. Právě proto, že tak poskytovatel příspěvku žádným způsobem neučinil (není tedy pravdou, že by krajský soud vyžadoval opakovanou či „dvojnásobnou“ aplikaci principu proporcionality), musí v projednávané věci učinit zohlednění závažnosti porušení rozpočtové kázně samy orgány finanční správy.

[30] Kasační soud se tedy ztotožňuje s napadeným rozsudkem, včetně krajským soudem vysloveného závazného právního názoru pro další řízení před stěžovatelem, totiž že „*při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je nutno uplatnit princip proporcionality i v případě, že se porušení týká poskytnutého měsíčního příspěvku jako celku. V takové situaci musí správní orgán hledat rozumný poměr mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. V případě žalobce existují okolnosti, které bylo na místě při stanovení odvodu zohlednit – čistou mzdu, která představovala větší část poskytnutého příspěvku, bradil vždy včas.*“

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v kasačním řízení úspěch, přiznal soud procesně úspěšné žalobkyni náhradu nákladů, které spočívají ve výdajích na zastoupení advokátem. Výši této náhrady tvoří částka odpovídající mimosmluvní odměně za jeden úkon právní služby, a to písemné podání ve věci - vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti ze dne 11. 6. 2021 (č. l. 31 - 33 spisu NSS) [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], v hodnotě 3100 Kč za úkon právní služby [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky], včetně paušální částky náhrady hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 4 vyhlášky]. Zástupce žalobkyně není plátcem DPH. Stěžovatel je tedy povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti celkem částku 3400 Kč, a to k rukám jejího zástupce JUDr. Radima Hanáka, Ph.D., advokáta se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 15. února 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu