



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Dalaran, z.s.**, se sídlem Voborského 1401/8, Praha 4, zastoupen Mgr. Václavem Píchou, advokátem se sídlem Sladkovského 51, Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 4/2023 – 90,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 4/2023 – 90, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2022, č. j. 39771/22/5000-10612-703694, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 26 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Václava Píchy, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobci byla poskytnuta dotace, a to na základě rozhodnutí Ministerstva pro místní rozvoj (dále jen „*MMR*“ nebo „*poskytovatel dotace*“) ze dne 2. 10. 2017, č. j. 41452/2017-91/1

(dále jen „*Rozhodnutí o poskytnutí dotace*“), vydaného v rámci 35. výzvy Integrovaného regionálního operačního programu (dále jen „*IROP*“), ve výši 11 554 716,98 Kč, která představuje 95 % celkových způsobilých výdajů dotačního projektu. Účelem dotace bylo poskytnutí služeb sociálního bydlení cílovým skupinám a zajištění výkonu sociální práce v rámci realizace projektu s názvem „*Společně v Jičíně*“ (dále jen „*Projekt*“), a to pořízením bytového domu s osmi bytovými jednotkami určenými pro potřeby sociálního bydlení (dále jen „*Bytový dům*“). Dotaci tvořily finanční prostředky poskytnuté z Evropského fondu pro regionální rozvoj (10 338 430,98 Kč, resp. 85 % celkových způsobilých výdajů) a ze státního rozpočtu (1 216 286,00 Kč, resp. 10 % celkových způsobilých výdajů). Dotace měla být dle Rozhodnutí o poskytnutí dotace čerpána *ex post*. Nedílnou součástí Rozhodnutí o poskytnutí dotace byla příloha č. 3 – Podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace, s platností od 14. 7. 2017 (dále jen „*Podmínky dotace*“). Žalobce byl při použití poskytnutých prostředků povinen dodržovat rovněž podmínky stanovené Obecnými pravidly pro žadatele a příjemce včetně příloh, vydání 1.9, s platností od 2. 6. 2017 (dále jen „*Obecná pravidla*“) a Specifickými pravidly pro žadatele a příjemce včetně příloh, vydání 1.3, s platností od 14. 7. 2017 (dále jen „*Specifická pravidla*“).

[2] Dne 29. 7. 2019 zahájil Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „*správce daně*“) u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo ověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „*rozpočtová pravidla*“), a to u prostředků poskytnutých na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace. Správce daně shledal devět porušení rozpočtové kázně, která byla popsána ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2021 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“). Následně jiný správce daně – Finanční úřad pro hlavní město Prahu – vydal platební výměr ze dne 27. 8. 2021, č. j. 7083322/21/2000-31476-109954 (dále jen „*platební výměr č. 1*“), jímž žalobci vyměřil odvod do státního rozpočtu ve výši 576 877 Kč, a dále platební výměr ze dne 30. 8. 2021, č. j. 7083344/21/2000-31476-109954 (dále jen „*platební výměr č. 2*“), jímž žalobci vyměřil odvod do Národního fondu ve výši 4 903 453 Kč (oba uvedené platební výměry dále společně jen „*platební výměry*“).

[3] K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 12. 2022, č. j. 39771/22/5000-10612-703694 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“) částečně změnil platební výměry tak, že odvod do státního rozpočtu vyměřený platebním výměrem č. 1 snížil na částku 454 873 Kč a odvod do Národního fondu vyměřený platebním výměrem č. 2 snížil na částku 3 866 419 Kč. Žalovaný dospěl v části kontrolních zjištění k odlišným závěrům než správce daně, s čímž stěžovatele seznámil dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 4/2023 – 90, zamítl.

[5] Městský soud úvodem svého posouzení poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které neprovedení důkazu soudem může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. V soudním řízení navržené důkazy, jež nebyly součástí správního

pokračování

spisu, žalobce v daňovém řízení nenavrhoval k důkazu, ač mohl. Navíc soud měl tyto důkazy za nadbytečné. Proto je neprovedl.

[6] Městský soud se poté zabýval námítkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a shledal ji nedůvodnou. S odkazem na konkrétní závěry judikatury uzavřel, že napadené rozhodnutí požadavkům na přezkoumatelnost dostalo. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost. Ke konkrétním námitkám nepřezkoumatelnosti ve vztahu „*k vyčíslení sankcí*“ (zřejmě myšleno „odvodů“ – pozn. NSS), městský soud uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, z jakých podkladů žalovaný při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně vycházel. Žalovaný rovněž posuzoval otázku proporcionality. Skutečnost, že nesrovnával zjištěné porušení rozpočtové kázně s jinými žalobcem tvrzenými hypotetickými porušeními rozpočtové kázně nezpůsobuje nepřezkoumatelnost. Žalovaný dostatečně zdůvodnil závažnost pochybení v podobě porušení povinností při nakládání se sociálními byty, neboť uvedl, že se týká částečného nedodržení účelu, na který byla dotace poskytnuta. Výši odvodu stanovil s ohledem na závažnost porušení povinností, neboť vyšel z podílu odpovídajícího velikosti poměru podlahové plochy dané bytové jednotky k celkové podlahové ploše v předmětném domě, pročež výslednou částku odvodu vypočítal z podílu dní, kdy tato jednotka nesplňovala účel dotace, na celkovém období udržitelnosti. Tento způsob výpočtu přesně a objektivně vystihuje podíl, jaká část z celkových poskytnutých finančních prostředků z dotace neplnila svůj účel. Jiná obdobná kritéria městský soud považoval za nadbytečná. Podle městského soudu žalovaný žádné zásadní kritérium hodnocení závažnosti porušení rozpočtové kázně svým postupem nepominul.

[7] Druhý okruh žalobních námitek (překvapivost rozhodnutí a porušení legitimního očekávání žalobce), městský soud rovněž shledal nedůvodným. Žalobce byl v celém průběhu daňového řízení seznamován se zjištěními a závěry, vždy mu bylo zachováno právo se k nim vyjádřit a uplatnit další důkazní prostředky. Samotný fakt, že poskytovatel dotace nezpochybnil postup žalobce v průběhu realizace Projektu, neznamená, že se žalobce může zásady legitimního očekávání dovolávat. Podle městského soudu žalobce nepředložil žádná konkrétní ujištění od poskytovatele dotace. Žalobci byla jím předložena vyjádření poskytovatele dotace ze dne 12. 10. 2021 a 2. 12. 2021 poskytnuta až v průběhu daňové kontroly a nemohla tak být konkrétními ujištěními. Žalobce mohl v případě nejasností požádat poskytovatele dotace o vyjádření předem. Tvrzení o odklonu žalovaného od ustálené praxe jsou nekonkrétní. Nelze přitom po soudu požadovat, aby za žalobce konkrétní důkazy dohledával, tím by byla porušena zásada rovnosti stran. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, č. j. 5 Afs 90/2012 – 33, je nepřiléhavý, neboť poskytovatel dotace v nyní projednávané věci vymezil podmínky dotace dostatečně jasně, přesně a srozumitelně. V rámci vypořádání tohoto okruhu žalobních námitek městský soud doplnil, že délku řízení nelze s ohledem na šíři projednávané věci považovat za nepřiměřenou.

[8] Následně se městský soud zabýval námitkami ve vztahu k jednotlivým kontrolním zjištěním, které postupně shledal ve všech případech nedůvodné.

[9] Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 1 (*neprokázání způsobilosti výdajů z hlediska jejich výše, neboť předložený znalecký posudek byl vydán po nabytí vlastnického práva žalobcem k Bytovému domu*) městský soud poukázal na bod 2. 8 Specifických pravidel, kde

se v pododdíle Prokázání majetku uvádí „*znalecký posudek ne starší 6 měsíců před datem pořízení budovy, bytu*“ a poté na kapitolu 10.2. Obecných pravidel, dle které je při dokladování způsobilosti výdaje znaleckým posudkem třeba vyjít ze zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, který „*nesmí být starší 6 měsíců od pořízení majetku*“. Možnost odchýlit se od těchto pravidel a zpracovat znalecký posudek až po pořízení Bytového domu ze žádného souvisejícího dokumentu IROP nevyplyvá. Žalobce předložil znalecký posudek až po pořízení Bytového domu. Podle městského soudu předložení znaleckého posudku nikoli před pořízením budovy se míjí se smyslem a účelem požadavku na předložení znaleckého posudku před pořízením nemovitosti, kterým je možnost porovnat, zda kupní cena odpovídá její ceně v místě a čase obvyklé. Městský soud se ztotožnil s argumentací žalovaného s tím, že není ve vztahu ke kupní ceně vnitřně rozporná.

[10] V případě kontrolního zjištění č. 2 (*žalobce z části nesplnil účel poskytnuté dotace z důvodu nedodržení podmínek pro nakládání se sociálními byty stanovených ve Specifických pravidlech a nezahájil využívání sociálního bydlení osobami z cílové skupiny do tří měsíců po ukončení realizace Projektu*) se městský soud nejprve zabýval datem ukončení realizace Projektu. Nepřisvědčil žalobci, že by datem ukončení realizace Projektu bylo až 30. 11. 2017 (dle žalobce k tomuto dni byl Bytový dům vyklizen a dosahoval standardu dle Rozhodnutí o poskytnutí dotace a Specifických pravidel). Poukázal na bod 4. 1. 2 Obecných pravidel a bod 2. 3 Specifických pravidel (verze 1.3 i verze 1.4) a poté na studii proveditelnosti, podle které je hlavní aktivitou projektu nákup Bytového domu a nepočítá s žádnou vedlejší aktivitou Projektu. Jelikož žalobce v Projektu neuváděl výmalbu, opravu a údržby či pořízení povinného vybavení IROP, tyto činnosti nemohou být aktivitami Projektu, a proto jsou pro stanovení data ukončení realizace Projektu irelevantní. Pokud žalobce uvedené činnosti nezahrnul do studie proveditelnosti, jde to k jeho tíži. K bodu 5.5 písm. d) studie proveditelnosti (dle kterého „*ukončení realizace projektu bude spočívat ve vyklizení a předání bytového domu*“) městský soud uvedl, že předání Bytového domu i jeho vyklizení samo o sobě není samostatnou aktivitou Projektu, neboť je součástí procesu nákupu nemovitosti, v jehož rámci nabyt žalobce vlastnické právo k této nemovitosti. Za datum nabytí vlastnického práva (které městský soud, ve shodě s žalovaným – považoval za datum ukončení realizace Projektu) je třeba považovat právní účinky povolení vkladu, které nastávají k okamžiku podání návrhu. Z bodu 4.1.2 Obecných pravidel městský soud dovodil, že realizace Projektu může být ukončena kdykoliv po podání žádosti o podporu, i v mezidobí mezi podáním žádosti o podporu a vydáním Rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[11] Městský soud se dále v rámci kontrolního zjištění č. 2 zabýval námitkami týkajícími se otázky nedodržení podmínky bytové nouze. Zatímco žalobce argumentoval tím, že nemá nástroje k ověření pravdivosti čestných prohlášení nájemců a že postupoval v souladu s pravidly IROP, podle žalovaného žalobce měl být schopen prokázat, že všechny osoby, s nimiž uzavřel nájemní smlouvy, jsou osobami z cílové skupiny, jak to vyžadovaly podmínky Rozhodnutí o dotaci. Městský soud vyšel z bodu 2.5 Specifických pravidel, z něhož vyplývá povinnost žalobce poskytnout bydlení pouze taxativně uvedeným cílovým skupinám osob v bytové nouzi. Souhlasil se žalovaným, že žalobce nese odpovědnost za plnění dotačních podmínek, které akceptoval. Výběr nájemců byl na žalobci a nic mu nebránilo, aby po nájemcích požadoval prokázání jimi tvrzených skutečností, které by byly objektivně ověřitelné. Spokojil-li se s čestnými prohlášeními, která se [v některých

pokračování

případech – pozn. NSS] ukázala jako nepravdivá či neúplná, podmínky dotace nesplnil. Nekritické přijímání čestných prohlášení by fakticky znemožnilo objektivní ověření, zda jsou plněny dotační podmínky, čímž by došlo k jejich faktickému vyprázdnění. Správce daně ověřil splnění podmínky bytové nouze u každého z nájemců, přičemž na ověřování nekladl nepřiměřené požadavky. Správce daně konstatoval nesplnění podmínky bytové nouze pouze u čtyř nájemců, u nichž nebylo možné jakýmkoli objektivním způsobem ověřit, zda spadají do jedné z cílových skupin osob v bytové nouzi.

[12] V případě nesplnění kritéria průměrného měsíčního čistého příjmu (otázka zohlednění exekučních srážek u dvou nájemkyň) městský soud uvedl, že správce daně posuzoval sledované období ve vztahu k jednotlivým nájemcům v jednotlivých bytových jednotkách v období mezi nejdříve 1. 2. 2017 a nejpozději 29. 2. 2020, tudíž se na rozhodné období aplikovala Specifická pravidla verze 1.3 a 1.4, podle kterých se řádně splacené exekuční splátky od započitatelných příjmů pro účely posuzování plnění podmínek Projektu neodečítaly (verze 1.3 pravidel hovoří o čistém příjmu, který ovšem nezohledňuje srážky vyplývající z výkonu rozhodnutí, což městský soud označil za notorietu). Pravidlo, podle něž se od započitatelných příjmů odečítají řádně splacené exekuční splátky, je obsaženo až ve verzi 1.5 Specifických pravidel platné od 3. 4. 2020, která ovšem na rozhodné období nedopadala. Městský soud opakovaně poukázal na to, že žalobce dobrovolně přistoupil na předem stanovené podmínky dotačního programu, a jejich nastavení nelze později „překlenout“ jeho úvahami o znevýhodňování osob v exekuci.

[13] V případě nesplnění kritéria absence jiného nájemního nebo vlastnického vztahu, u něhož žalobce rovněž argumentoval čestným prohlášením s tím, že jeho pravdivost nebyl povinen, resp. ani oprávněn přezkoumávat, městský soud opakovaně poukázal na bod 2.5 Specifických pravidel (verze 1.3 i verze 1. 4) obsahující povinnost žalobce uzavírat nájemní smlouvy toliko s osobami z cílových skupin. Žalobci nic nebránilo v tom, aby po uchazečích požadoval výpis z katastru nemovitostí, přičemž takovýto požadavek by nebyl neoprávněným nakládáním s osobními údaji. Žalovaný přitom zcela jednoznačně prokázal, že v případě jednoho nájemce předmětná podmínka splněna nebyla, a tento nájemce tak nespadal mezi cílové skupiny ve smyslu Specifických pravidel.

[14] Pokud jde o nesplnění kritéria doby nájemního vztahu, městský soud poukázal na bod 2. 4 Specifických pravidel (verze 1. 3 i verze 1.4), podle kterého maximální dvouletá doba trvání nájemní smlouvy byla stanovena po celou dobu trvání Projektu (stejně jako byla upravena možnost po uplynutí doby dvou let nájemní smlouvu prodloužit toliko za podmínek, že nájemci nadále splňují podmínky vyplývající ze Specifických pravidel). Bylo odpovědností žalobce, aby prokázal, že v rámci Projektu jsou tyto podmínky splněny, ovšem žalobce této své povinnosti u nájemce bytové jednotky č. 5 nedostal, neboť opakovaně předložil nájemní smlouvu uzavřenou na tři roky. Až poté, co byl správcem daně na uvedené pochybení upozorněn, začal tvrdit, že došlo k „administrativní chybě“ a připojil nájemní smlouvu k uvedené bytové jednotce s upravenou dobou trvání nájmu do 31. 8. 2020 (tedy o rok kratší než původně). Městský soud přisvědčil žalovanému, že žalobce neprokázal, že uvedená nájemní smlouva skutečně nebyla uzavřena na dobu tří let, ale pouze na dva roky, přestože měl možnost doložit, jakým způsobem bylo s bytovou jednotkou č. 5 nakládáno od 1. 9. 2020.

[15] Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 3 (*opožděné předložení zpráv o realizaci projektu*) a kontrolnímu zjištění č. 4 (*opožděné podání žádosti o platbu*) městský soud uvedl, že běh lhůt rozhodných pro posouzení těchto žalobních námitek se odvíjí od data ukončení realizace Projektu. Jelikož žalobce v žalobě k těmto bodům zcela odkázal na námitky vůči kontrolnímu zjištění č. 2, které již městský soud vypořádal, označil bez dalšího i tyto námitky za nedůvodné.

[16] Ke kontrolnímu zjištění č. 5 (*nezachování účelu dotace v době udržitelnosti a neuvedení pravdivých a úplných informací o průběhu udržitelnosti Projektu*) a poté i ke kontrolnímu zjištění č. 9 (*neposkytování služby obecného hospodářského zájmu*) městský soud konstatoval, že žalobce v plném rozsahu odkázal na své námitky ke kontrolnímu zjištění č. 2, které již soud vypořádal, a proto rovněž odkázal na již uvedené a námitky důvodnými neshledal.

[17] Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 6 (*nenaplnění závazného indikátoru „nárůst kapacity sociálních bytů ve stanovené hodnotě“*) městský soud konstatoval, že žalobce neprokázal své tvrzení, že k nenaplnění indikátoru došlo z důvodu zásahu vyšší moci v podobě poruchy vodovodu v bytové jednotce č. 7. Připomněl, že důkazní břemeno se v řízení o porušení rozpočtové kázně řídí § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Žalobce nesprávně zaměňuje prokázání události z vyšší moci (příčinu, která způsobila potřebu rekonstrukce) s prokázáním probíhající rekonstrukce. Neprokázal-li žalobce jím tvrzenou skutečnost, nemohlo dojít ani k přenesení důkazního břemene na správce daně. Ačkoli žalobce zásah vyšší moci opakovaně tvrdil, svá tvrzení nepodpořil žádnými důkazy. K žalobcem v soudním řízení navrženým důkazům týkajícím se rekonstrukce bytové jednotky městský soud uvedl, že je žalobce mohl předložit již v daňovém řízení a že navíc byly nadbytečné, neboť podstatné nebylo, zda byla bytová jednotka č. 7 rekonstruována, ale zda příčinou potřeby rekonstrukce byl zásah vyšší moci (havárie vodovodní instalace).

[18] V případě námitek proti kontrolnímu zjištění č. 7 (*zřízení zástavního práva k Bytovému domu, jež bylo sjato se zápůjčkou finančních prostředků, nikoli se zajištěním financování Projektu úvěrem*) městský soud v obecné rovině přisvědčil žalobci, že institut smlouvy o úvěru není omezen pouze na vztahy mezi bankou a klientem, ovšem za rozhodný považoval požadavek stanovený v bodu 16. 3 Obecných pravidel a v bodu 12 písm. b) Podmínek dotace, dle kterých majetek získaný, byť i částečně, z dotace nesmí příjemce bez předchozího souhlasu řídicího orgánu IROP (dále jen „ŘO IROP“) mj. „zatížit zástavním právem (s výjimkou zástavního práva k zajištění úvěru na financování projektu)“. Žalobce ovšem v rozporu s uvedenými podmínkami dotace zatížil majetek získaný z dotace zástavním právem k zajištění zápůjčky, tedy zcela jiného smluvního typu, než je úvěr. Přitom podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je příjemce dotace povinen při nakládání s rozpočtovými prostředky dodržovat nejen zákonné podmínky, ale též podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žalobce proto nebyl sám od sebe oprávněn se od podmínek dotace zcela odchýlit, proto ani srovnání institutu zápůjčky s institutem úvěru dle právních předpisů soukromého práva nemůže na tomto závěru ničeho změnit.

[19] Jelikož žalobce v žalobě nebrojil proti kontrolnímu zjištění č. 8 (neboť v této části žalovaný v bodě 108 svého rozhodnutí akceptoval jeho odvolací námitky – viz odst. 11 písm. h) žaloby), městský soud dále přistoupil k posouzení procesních námitek, které označil za obecně formulované. Ani tyto námitky neshledal důvodnými.

pokračování

[20] K namítanému porušení § 88 odst. 5 daňového řádu městský soud s odkazem na důvodovou zprávu k předmětnému ustanovení konstatoval, že opakované seznámení daňového subjektu s výsledkem daňové kontroly je zákonem vyžadováno pouze tehdy, dojde-li k podstatné změně zjištění správce daně a tato nová zjištění jsou v neprospěch daňového subjektu. Na to navázal, že ze správního spisu nezjistil, že by takováto situace nastala a žalobce konkrétně takovou skutečnost neoznačil.

[21] K námitce, že žalovaný na žalobce přenáší důkazní břemeno a postupuje tak v rozporu s § 92 odst. 5 daňového řádu, městský soud upozornil, že je to žalobce, koho v řízení o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně tíží primární důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel). Příjemce dotace je v obecné rovině povinen ke svým tvrzením navrhopvat a označovat důkazy, k přenosu důkazního břemene na správce daně dochází až poté, co příjemce dotace tuto svou povinnost splní. Poté městský soud navázal konstatováním, že i tato námitka byla obecně formulována a že ze správního spisu nezjistil porušení výše uvedených pravidel ze strany žalovaného. Doplnil, že k jednotlivým dílčím zjištěním se již vyjádřil v rámci vypořádání námitek vůči těmto konkrétním zjištěním.

[22] K námitce nesprávného dohodnocení důkazů a vnitřní rozpornosti úvah žalovaného městský soud předeslal, že tato námitka byla na hranici projednatelnosti pro její obecnou formulaci. Poté k otázce hodnocení důkazů konstatoval, že ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně řádně hodnotil veškeré důkazy, vyvozoval z nich logické závěry, které dostatečně podrobně a srozumitelně odůvodnil. U každého ze závěrů správce daně je patrné, na základě jakých podkladů a z jakých důvodů je činí. Uvedené platí i pro rozhodnutí žalovaného, v němž žalovaný ke každé z odvolacích námitek podrobně a dostatečně odůvodnil, jaké závěry učinil a z jakých podkladů vyšel.

[23] A konečně se městský soud zabýval námitkou, že aplikace § 146 daňového řádu nemá oporu v § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel, neboť stát by takovým odvodem mohl získat více, než kolik činila výše dotace, čímž by došlo k bezdůvodnému obohacení státu. Citoval z odborné literatury a konstatoval, že v daném případě oporu pro zaokrouhlení dává právě § 44a rozpočtových pravidel ve spojení s § 146 daňového řádu, tudíž nemůže být jeho důsledkem vznik bezdůvodného obohacení.

II. Kasační stížnost a její doplnění

[24] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[25] Stěžovatel v úvodu své kasační stížnosti nejprve v obecné rovině namítá, že se v jeho případě jedná o spor o výklad pravidel a podmínek dotačního programu a že postup žalovaného (nesprávně posvěcený napadeným rozsudkem) popírá výklad dotačních pravidel poskytovatele dotace, čímž vzniká dvojkolejná praxe. Stěžovatel má za to, že i správce daně musí respektovat výklad poskytovatele dotace. Poukazuje na to, že se při přípravě i v průběhu realizace Projektu opakovaně obracel na poskytovatele dotace a ten Projekt i žádost o dotaci akceptoval bez výhrad. O tom vypovídá i výsledek kontroly poskytovatele dotace, která předcházela kontrole správce daně. Podle stěžovatele není akceptovatelné,

aby žalovaný v rozporu s výkladovou praxí a konkrétním názorem poskytovatele dotace ukládal odvody za jednání, která poskytovatel dotace opakovaně označil za souladné s předmětným dotačním programem. Stěžovatel byl utvrzován poskytovatelem dotace, že jeho postup při zpracování projektu, realizaci projektu, zpracování znaleckého posudku a stanovení okamžiku ukončení realizace byl v souladu s dotačními pravidly. Tato tvrzení stěžovatele jsou prokazována dokumenty, které jsou od samého počátku součástí spisu a potvrzení a sdělení MMR tyto následně pouze umocňuje a explicitně potvrzuje. Navržené důkazy proto nebyly nadbytečnými. Stěžovatel cituje z již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 90/2012 - 33 a poukazuje na dokument (označený jako „*záznam k realizaci projektu*“), v němž poskytovatel dotace vysvětlil, proč se závěry žalovaného nesouhlasí. Uvedený záznam (ze dne 21. 8. 2023 – pozn NSS) připojil k doplnění žaloby, a přestože jej nemohl předložit v rámci správního řízení, městský soud jej neprovedl k důkazu, aniž by svůj postup zdůvodnil. Stěžovatel rovněž doplnil, že poskytovatel dotace provedl opětovnou kontrolu a vyjma nově nalezené shody se správcem daně ohledně zástavního práva (kterou původně nekonstatoval), se opětovně od závěrů správce daně distancuje. Stěžovatel proto nesouhlasí s důvody, pro které městský soud nedoplnil dokazování. Označení navržených důkazů za opožděně uplatněné pak označuje za formalismus.

[26] Podle stěžovatele městský soud při aplikaci a výkladu dotačních pravidel pomíjí zásadu výkladu ve prospěch adresáta veřejnoprávní normy a současně je jeho výklad rozporný s účelem konkrétního pravidla i samotného dotačního programu. Dotváření dotačních pravidel, nacházení nových a přísnějších povinností adresátů, které nemohli ani v dobré víře předpokládat, je zjevnou a protiústavní svévolí orgánů státní moci při jejich výkladu. Stěžovatel argumentuje zásadou *in dubio pro libertate*, má za to, že závěry v napadeném rozsudku při výkladu dotačních pravidel jsou těžko obhajitelné vůči výkladu, který od počátku zastává on a v podstatné většině i samotný poskytovatel dotace, a cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2023, č. j. 6 Afs 95/2023 - 33. Napadený rozsudek považuje za vnitřně rozporný v otázce jasnosti a srozumitelnosti podmínek dotace a má za to, že je vystaven na holém převzetí nesprávných a formalistických závěrech žalovaného. Poté se zabývá jednotlivými „*výkladovými vadami*“, kterými je dle jeho názoru zatížen napadený rozsudek.

[27] K otázce znaleckého posudku stěžovatel argumentuje, že Specifická ani Obecná pravidla nestanovila nejzazší termín pro zhotovení znaleckého posudku. Stanoven byl pouze termín přípustného stáří posudku před nabytím vlastnického práva, nikoli okamžik, k němuž musel být zpracován nejpozději. Napadený rozsudek nemá ani ambice nalézt a vyložit jím označovaný smysl a účel daných pravidel. Podle stěžovatele účelem předložení znaleckého posudku je podložení relevantnosti výše kupní ceny, tj. i oprávněnosti čerpání předmětné poměrné části z dotačního programu. Z daného pravidla je zřejmé, že dotace je poskytnuta z částky nižší, tj. buď stanovené znaleckým posudkem (byla-li kupní cena vyšší než cena obvyklá dle znaleckého posudku), nebo skutečné ceny (byla-li znalecky stanovená obvyklá cena vyšší než samotná kupní cena). K prokázání objektivní hodnoty nabývané nemovitosti není relevantní skutečnost, zda byl posudek zpracován před nebo až po nabytí vlastnického práva. S ohledem na skutečný účel daného pravidla je dokonce rozhodnější skutečnost, pro jaké hodnoty byl znalecký posudek zpracován, než ke kterému dni byl zpracován, a v tomto směru bylo účelu daného pravidla bez nejmenší pochybnosti dosaženo.

pokračování

Stěžovatel je přesvědčen, že v otázce zpracování znaleckého posudku postupoval striktně v souladu s dotačními podmínkami i s názorem poskytovatele dotace, tj. byl v legitimním očekávání. Naopak závěr v napadeném rozsudku je zcela nedostatečný pro absenci jakéhokoli relevantního a logického důvodu a tam provedený výklad daného pravidla je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a je i nesprávný.

[28] Stěžovatel dále nesouhlasí s městským soudem v otázce nedodržení podmínek pro nakládání se sociálními byty. Předně má za to, že s touto problematikou souvisí i nálezy ohledně „*opožděného předložení zpráv o realizaci projektu*“ a „*opožděné podání žádosti o platbu*“, které jsou rovněž odvislé od nesprávného závěru o datu ukončení realizace Projektu. Podle stěžovatele za rozhodné datum ukončení realizace projektu se dle Obecných pravidel považuje „*uzavření všech aktivit projektu*“. Specifická pravidla pak vyjmenovávají demonstrativní výčet hlavních i vedlejších aktivit projektu. Stěžovatel ve svém Projektu stanovil, že hlavní aktivitou Projektu je „*nákup stavebního pozemku parc. č. 5, o výměře 757 m², jehož součástí je budova č.p. 3, objekt k bydlení*.“ Za ukončení projektu bylo stanoveno „*Ukončení realizace projektu bude spočívat ve vyklizení a předání bytového domu žadateli, které je předpokládáno na 31. 12. 2017*“. Dle stěžovatele napadený rozsudek přisvědčuje ničím nepodloženému závěru žalovaného o tom, že datum ukončení projektu je 24. 8. 2017 (chybně vymezený okamžik nabytí vlastnického práva k nemovitosti) a nikoli datum 30. 11. 2017, tj. okamžik ke kterému byl projekt připraven a dokončen k jeho realizaci (předán, vyklizen, vybaven a připraven k užívání). Takový názor je odtržen od účelu dotačního programu. Je nereálné, aby stěžovatel měl k okamžiku nabytí vlastnického práva k nemovitosti již veškeré bytové jednotky obsazeny osobami splňujícími podmínky sociálního bydlení, a to bez vyklizení nemovitosti a bez ohledu na okamžik jejího předání. Napadený rozsudek vykládá dotační pravidla a podmínky Projektu přepjatě formalisticky a klade na stěžovatele nesplnitelné povinnosti. Stěžovatel splnil všechna kritéria Projektu a dokonce jej dokončil o měsíc dříve, než bylo z jeho strany předpokládáno. Svůj postup stěžovatel opakovaně konzultoval s poskytovatelem dotace, který jej průběžně schvaloval a do dnešního dne jej označuje za souladný s dotačními pravidly.

[29] U otázky zřízení zástavního práva stěžovatel vytýká městskému soudu, že zcela pomíjí teleologický výklad a ani se nevyjadřuje k jím prezentovanému výkladu. Upozorňuje, že celá zápůjčka byla prokazatelně proinvestována do samotného projektu. Městský soud odmítl zohlednit skutečnost zástupnosti z pohledu civilního práva mezi úvěrem a zápůjčkou a pouze formalisticky konstatuje, že se jedná o jiný právní titul, a tedy i o porušení pravidel dotace. Ač odmítl závěr žalovaného o tom, že smyslem pravidla bylo umožnit financování pouze skrze bankovní domy, tak konstatuje porušení dotačních pravidel, aniž by se alespoň stručně vypořádal s teleologickým výkladem normy opakovaně přednášeným stěžovatelem. Účel uvedeného pravidla není zakotven v samotném právním titulu, který může být zajištěn zástavním právem, ale v samotném účelu zajišťovaného právního jednání. Tedy zástavní právo mohlo být zřízeno jen k zajištění titulu, z něhož bude financován výlučně Projekt samotný. Zápůjčka je prakticky totožným institutem s úvěrem, pouze s tou výjimkou, že úvěr je jen peněžitý a ze zákona se předpokládá jeho úročení. Z pohledu úročení pak lze zápůjčku označit za výhodnější i ve smyslu udržitelnosti Projektu, ale i z pohledu vnímatelných rizik zneužití skrze vysoké úroky.

[30] V případě otázky podmínky bytové nouze stěžovatel namítá, že mu jsou kladeny k tíži povinnosti, které explicitně nevyplývají z dotačních pravidel, ale které si svévolně dovozuje žalovaný. Vedle dotačních pravidel připravil poskytovatel dotace i podpůrné dokumenty k realizaci projektů sociálního bydlení. V rámci těchto byla i čestná prohlášení, která osvědčovala naplnění předpokladů být zahrnut mezi cílovou skupinu osob pro sociální bydlení. K těmto nebyla vydána žádná další oficiální metodika, ani pokyn. Stěžovatel tedy ověřoval naplnění podmínek cílové skupiny tak, že seznámil zájemce se závaznými podmínkami sociálního bydlení a prohlásil-li zájemce, že tyto splňuje, pak to stvrdil vystavením čestného prohlášení (vzorového od poskytovatele dotace). Ani z dotačních pravidel ani z komunikace s poskytovatelem dotace nevyplývala žádná skutečnost nasvědčující tomu, že by si měl čestná prohlášení zájemců poskytovatel ověřovat. Městský soud aproboval názor žalovaného, který konstatoval porušení podmínek u čtyř konkrétních nájemců, u nichž ani žalovaný nedokázal ověřit, zda se jedná o osoby v bytové nouzi. Pokud žalovaný tvrdil, že stěžovatel nesplnil danou dotační podmínku, pak bylo jeho povinností prokázat, že označení nájemci nejsou osobami v bytové nouzi. Pokud se mu dané prokázat nepodařilo, nelze přijmout ani závěr o porušení dotačních pravidel stěžovatelem. Nebyl vzat v potaz ani názor poskytovatele dotace citovaný v odst. 62 napadeného rozhodnutí. Obdobně stěžovatel považuje za nesprávné závěry městského soudu v otázce podmínky jiného nájemního vztahu, vlastnictví k nemovitosti. Stěžovatel trvá na tom, že nebylo jeho povinností ověřovat pravdivost čestných prohlášení. Je přesvědčen, že odpovědnost za pravdivost čestného prohlášení může nést jen jeho vystavitel. Stěžovateli by mohlo být v krajním případě uloženo zajištění nápravy ve smyslu ukončení nájmu s osobou, u níž orgán zjistí, že vystavila nepravdivé čestné prohlášení. Za zjevně excesivní je pak třeba označit uložení odvodu v okamžiku pochybnosti o naplnění, resp. porušení podmínky sociálního bydlení.

[31] K otázce doby trvání nájemního vztahu stěžovatel namítá, že v dotčeném jednom případě poté, co zjistil „*písařskou chybu*“ v datu ukončení nájmu, tak s nájemcem podepsal správné znění zachycující i jejich vzájemnou dohodu, tj. dobu nájmu na dva roky. Poté, co zjistil, že chybně rozeslal namísto opravené smlouvy sken smlouvy s „*písařskou chybou*“, obratem tuto doložil. Tímto prokázal, že smlouva byla od počátku sjednána na dobu dvou let a takto byla i uzavřena. Žalovaný ani netvrdí, že by v rámci kontroly zjistil, že by daný nájemce užíval byt i po uplynutí sjednané doby dvou let. Podle stěžovatele se opět jedná o přepjatý formalismus vedený výlučně k tíži stěžovatele.

[32] V případě otázky čistého příjmu stěžovatel poukazuje na účel dotačního programu, kterým dle něj je poskytnout bytové zázemí osobám ve finanční a bytové nouzi. V té se drtivá většina ocitne v důsledku vlastní nepříznivé finanční situace, která mnohdy neplyne jen z nízkého výdělků, ale daleko častěji vzniká v důsledku srážek ze mzdy na exekuce a podobné povinné platby. Tyto osoby pak za čistý příjem považují teprve částku, která jim je připsána na účet a s níž mohou hospodařit. V tomto smyslu došlo i ke změně Specifických pravidel, k níž dospěl poskytovatel dotace s ohledem na praxi v rámci jednotlivých projektů, v nichž bylo v této otázce postupováno stejně jako stěžovatelem. K upřesnění samotných dotačních podmínek došlo za účelem naplnění vlastního účelu dotační výzvy. A právě smysl dotační výzvy i společenskou úsluhu, kterou Projekt plní, městský soud pominul. Svým restriktivním výkladem vycházel pouze z gramatického vyjádření dotačních pravidel, zatímco výklad logický a teleologický ponechal stranou. Stěžovatel cituje z rozsudku

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2023, č. j. 9 Afs 94/2021 - 36, v němž se konstatuje, že správce daně měl vycházet z právního a skutkového stavu, který tu byl v době jeho rozhodování, tedy měl zohlednit již provedenou změnu podmínek dotace. Upozorňuje, že v době rozhodování žalovaného již byla platná verze 1.5. Specifických pravidel, kterou měl žalovaný aplikovat a podle které by nemohl shledat v otázce „čistého příjmu“ porušení Specifických pravidel v odečítání řádně splacených exekučních srážek.

[33] A konečně stěžovatel nesouhlasil ani s posouzením městského soudu v otázce nenaplnění závazného indikátoru. Má za to, že je prakticky nemožné prokázat samotnou příčinu poruchy, která se projevila značným vlhnutím stěny, neboť z počátku ani nevěděl, jaká porucha a v jakém rozsahu nastala. To bylo zjištěno až poté, co řemeslníci stěnu postupně obnažili a našli zdroj úniku vody, který opravili. Závada a následná porucha prokazatelně vznikla a tato je i relevantně prokázána. Žalovaný ve svém rozhodnutí odůvodnil toto porušení tím, že stěžovatel neprokázal, že by v daném bytě v označené lhůtě probíhala nezbytná rekonstrukce. Městský soud ovšem (pod tíhou doložených důkazů) přijal nové zdůvodnění porušení, a to že stěžovatel neprokázal vlastní příčinu. Tuto skutečnost žalovaný nepovažoval za rozhodnou, přičemž havárie vodovodního potrubí mu byla zřejmá z jeho činnosti. Stěžovatel poukazuje na to, že i podle poskytovatele dotace objektivní překážka, která vyvstala nikoli zaviněním příjemce dotace, jež brání (byť částečnému) plnění účelu projektu po dobu nezbytně nutnou jejímu odstranění, není porušením dotačních pravidel. Ostatně poskytovatel dotace uvedené explicitně zakotvil i v aktualizaci dotačních podmínek pro projekty sociálního bydlení.

[34] Stěžovatel poté namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Má za to, že napadený rozsudek si co do kvality a preciznosti dotačních pravidel zásadně protirečí a že pro své závěry nenalézá „*dostatečnou argumentaci a právní zdůvodnění*“. Dále se domnívá, že napadený rozsudek se odvolává na rozhodovací praxi, která není pro projednávanou věc přílehlavá, neboť žádné z tvrzených pochybení se netýká porušení jakéhokoli obecně závazného právního předpisu. Za nepřezkoumatelné považuje i napadené rozhodnutí žalovaného, a to jak co do zjištění jednotlivých domnělých porušení, tak co do stanovení výše odvodů. Rozhodnutí žalovaného považuje i za vnitřně rozporné a s nedostatkem důvodů pro tam činěné závěry.

[35] Následně stěžovatel uvádí, že „*s ohledem na stručnost, s jakou se této námitce Rozsudek věnoval*“ mu nezbývá než své žalobní námitky zopakovat. Takto stěžovatel namítá nesprávné hodnocení důkazů v rámci daňového řízení, dále že žalovaný měl správně vycházet z názorů poskytovatele dotace a že se dopustil libovůle při výkladu a aplikaci dotačních podmínek i zákonných norem. Podle stěžovatele se žalovanému nepodařilo prokázat žádné z porušení rozpočtové kázně, kterých se měl dopustit.

[36] Závěrem stěžovatel opakoval své výhrady vůči stanovení odvodu, které označuje za nepřezkoumatelné a neurčité. Podle něj není zřejmé, jakými úvahami se finanční orgány při stanovení výše samotného odvodu řídily. Vlastní úvaha o přiměřenosti vyměřeného odvodu je klíčová, což v napadeném rozhodnutí absentuje. Žalovaný ani nepoměřuje, co by považoval za provinění závažnější (kterému by odpovídal vyšší odvod) ani co by považoval za méně závažné provinění (kterému by odpovídal naopak nižší odvod). Vzorec, který žalovaný stanovil při uložení odvodu za tvrzené porušení povinností při nakládání se sociálními byty, je sice jednoduchý, ale zcela nepřiměřený. Žalovaný

žádným způsobem nezkoumal závažnost jednotlivých tvrzených porušení, zavinění stěžovatele, nebo alespoň měl zohlednit skutečnost, že v Rozhodnutí o poskytnutí dotace je i třetí indikátor, a to požadavek průměrného počtu osob, resp. nejnižšího možného vytížení Projektu. Z něj je zřejmé, že ani poskytovatel dotace nepředpokládal stoprocentní naplněnost všech bytů a všech lůžek absolutně po každý den trvání udržitelnosti projektu. Současně ani tvrzená zjištění nejsou z kategorie těch vážnějších a není tedy zřejmé, z jakého důvodu žalovaný přistoupil ke stanovení tak drakonického odvodu. Stěžovatel nakonec trvá i na své námitce, že žalovaný nesprávně zaokrouhluje odvod na celé koruny nahoru oproti skutečnému vyčíslení jednotlivých složek odvodu.

[37] Dále stěžovatel samostatným podáním doplnil svou kasační argumentaci. Uvádí, že až v průběhu kasačního řízení mu byly žalovaným poskytnuty informace týkající se dalších daňových kontrol ostatních projektů dle týchž dotačních pravidel. Z předložené zprávy o daňové kontrole jak Města Kolín, ale i Inkluzion, z.s., je zřejmá praxe žalovaného při výkladu stejných dotačních pravidel, jaké aplikoval i ve stěžovatelově případě. Stěžovatel namítá, že zatímco v jeho případě žalovaný (i městský soud) konstatuje, že dotační pravidla jsou zcela konkrétní a bezvadná, ve věci Města Kolín a Inkluzion, z.s. přijímá závěr o tom, že dotační pravidla jsou nejednoznačná a vnitřně rozporná a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1 Afs 24/2011 - 51, uzavírá, že nejednoznačnost dotačních pravidel nemůže být vykládána k tíži příjemce dotace. Stěžovatel připomíná, že jím označené kontroly a jeho případ propojuje i otázka počátku plnění dotačních podmínek, ovšem ten žalovaný ve věci Města Kolín a Inkluzion, z.s. spatřuje v okamžiku počátku udržitelnosti projektu (na rozdíl od případu stěžovatele). Dále poukazuje na to, že ve věci Města Kolín nebyly sociální byty dlouhodobě užívány (i v době udržitelnosti projektu), přičemž žalovaný to nepovažoval za porušení dotačních pravidel, pokud byly ze strany příjemce dotace činěny kroky k jejich obsazení. Naproti tomu ve stěžovatelově věci není akceptována skutečnost poruchy rozvodů vody a doba nezbytná pro její odstranění, aniž by správce daně zkoumal, zda stěžovatel učinil vše nezbytné, aby poškozený byt mohl být co možná nejdříve opětovně pronajímán. Z popsanych důvodů trvá na námitce, že v jeho případě došlo ze strany žalovaného ke svévoli, nepřipustnému výkladu právní normy výlučně k tíži jejího adresáta, porušení práva na spravedlivý a nediskriminační proces respektující zásadu legitimního očekávání, že v obdobných věcech bude rozhodováno stejně.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[38] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Zcela se ztotožňuje s posouzením městského soudu. K argumentaci stěžovatele o odlišném posouzení jeho porušení ze strany poskytovatele dotace žalovaný uvádí, že se tím již podrobně zabýval v odst. 67 až 75 napadeného rozhodnutí. Ve zkratce řečeno, městský soud konstatoval, že stěžovatel navzdory svým tvrzením nepředložil žádná poskytovatelem dotace formulovaná konkrétní ujištění naplňující kvalifikované náležitosti ve smyslu odkazované relevantní judikatury, a neprokázal, že by byl ze strany žalovaného „sankcionován“ v rozporu s jeho legitimním očekáváním či dokonce v rozporu s dosavadní praxí (jíž blíže nespecifikoval, tím méně pak prokázal). Žalovaný připomíná městským soudem citovanou judikaturu, dle které kontroly prováděné poskytovatelem dotace nejsou nadřazeny zjištěním správce daně. Není vadou nesprávného posouzení, pokud daňové

pokračování

orgány (a potažmo městský soud) dospěly k odlišným závěrům stran posouzení jednání stěžovatele z hlediska porušení dotačních pravidel než poskytovatel dotace. Žalovaný odmítá, že by v daném případě byl reálně možný rovnocenný dvojí výklad Obecných a Specifických pravidel. Souhlasí s městským soudem, že důkaz vyjádřením MMR ze dne 13. 9. 2022 nebyl uplatněn v daňovém řízení, a proto k němu nelze v soudním řízení přihlížet. Dále žalovaný v obecné rovině argumentuje, že městský soud nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, pokud převzal jeho závěry, s nimiž se ztotožnil, do odůvodnění svého rozsudku. Poté se žalovaný vyjadřuje k jednotlivým stěžovatelem nastoleným otázkám, u nichž je namítáno jejich nesprávné posouzení městským soudem. Lze předeslat, že žalovaný v převážné míře rekapituluje a odkazuje na odůvodnění v napadeném rozsudku, s nímž se ztotožňuje.

[39] K otázce, ke kterému okamžiku měl být vyhotoven znalecký posudek, žalovaný uvádí, že stěžovatelem předestíraný konkurenční „výklad“, založený na irelevantnosti otázky, zda ke zpracování znaleckého posudku došlo před či po nákupu nemovité věci, považuje za neudržitelný. Při jeho akceptování by před nákupem nemovité věci, jejíž koupě měla být z většiny *ex post* financována z dotace, nemohlo být zaručeno, že kupní cena reálně odpovídá ceně v místě a čase obvyklé. Má za to, že městský soud nerezignoval na zkoumání smyslu a účelu povinnosti znalecký posudek vyhotovit, neboť je spatřuje v povinnosti porovnání, zda kupní cena odpovídá ceně obvyklé, ještě před samotnou realizací oné koupě.

[40] K otázce nedodržení podmínek pro nakládání se sociálními byty, resp. otázce rozhodného data realizace projektu a dvojici otázek s touto úzce spojených, žalovaný uvádí, že městský soud dospěl k závěru (ve shodě s žalovaným), že s ohledem na úzké vymezení hlavní aktivity předmětného projektu (toliko samotný nákup příslušné nemovitosti) dochází k ukončení realizace Projektu v okamžiku uzavření této hlavní aktivity (nabytím vlastnického práva k oné nemovité věci), z něž přirozeně vyplývá, že ony případné další činnosti již nelze mít za součást této hlavní (a jediné) činnosti Projektu. Pokud pak k jejich vykonání došlo, o čemž rovněž není sporu, stalo se tak až po ukončení realizace Projektu, jehož nebyly a ani neměly být součástí. Přestože žalovaný chápe, že stěžovatel vnímá všechny na sebe navazující procesy, jež bylo nezbytné vykonat s cílem zajištění plánovaného sociálního bydlení, coby jeden komplexní celek, na předmět Projektu takto široce nahlížet nelze. Ten v souladu s tím, jak byl předem vymezen, představuje pouze jednu ze složek tohoto ve výsledku komplexního celku. Opačný názor poskytovatele dotace žalovaný nepovažuje za relevantní, neboť nebyl pro daňové orgány závazný, přičemž stěžovatel neprokázal existenci konkrétního ujištění poskytovatele dotace.

[41] V otázce bytové nouze, resp. zda bylo postupováno v souladu s příslušnými dotačními podmínkami při uzavírání nájemních smluv (přesněji při prověřování zájemců), plně přitakal městskému soudu, že jakkoli v dotačních podmínkách není explicitně stanovena povinnost zjišťovat a ověřovat údaje o uchazečích o ubytování, byl stěžovatel v souladu s bodem 2.5 Specifických pravidel povinen poskytnout bydlení pouze taxativně uvedeným cílovým skupinám osob v bytové nouzi, přičemž bylo jen na něm, aby nastavil praktické podmínky poskytování bydlení tak, aby této povinnosti v plném rozsahu dostál. Přirozeně zde existovala „*implicitní povinnost*“ prověřovat, zda jednotliví uchazeči o uzavření nájemní smlouvy do některé z taxativně vymezených skupin reálně spadají. Pokud se však stěžovatel spokojil toliko s jejich tvrzeními, jde případné zjištění nesplnění

povinnosti poskytnout bydlení pouze osobám z taxativně uvedených cílových skupin či nemožnost prokázat splnění této povinnosti k jeho tíži. Po stěžovateli bylo vyžadováno toliko to, aby od uchazečů o uzavření nájemní smlouvy žádal doklady o splnění této podmínky s větší vypovídací schopností než pouhé čestné prohlášení, a aby na případné nejasnosti či neprokázání adekvátně reagoval, a to typicky neuzavřením nájemních smluv. Zmiňuje-li v tomto směru stěžovatel, že ze strany správních orgánů nebylo prokázáno, že osoby, s nimiž byly uzavřeny nájemní smlouvy, nebyly osobami v bytové nouzi, žalovaný uvádí, že nebylo povinností daňových orgánů podrobně prověřovat, že dané osoby do cílové skupiny reálně nespádaly, nýbrž byl to stěžovatel, kdo byl v řízení o odpovědnosti za porušení rozpočtové kázně povinen prokázat dosud ničím nepodložená tvrzení, že se o osoby splňující tento kvalifikovaný požadavek jednalo. Stěžovatel se tak v nyní projednávané věci nenacházel v situaci, kdy by stran řešených okolností panovala pochybnost, v níž by bylo namíste postupovat v jeho prospěch, nýbrž v situaci, kdy neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzeného postupu v souladu s příslušnými dotačními podmínkami. Obdobné podle žalovaného platí i pro dílčí námitku týkající se povinnosti prověřovat absenci jiného nájemního vztahu či vlastnictví nemovitosti.

[42] Pokud se jedná o otázku doby trvání nájemního vztahu k bytu č. 5, k té žalovaný poukazuje na skutečnost, že k vyhotovení a předložení dvouleté verze smlouvy došlo poprvé až v reakci na výslovné upozornění ze strany správce daně v průběhu daňové kontroly. Předchozí počínání stěžovatele ve vztahu k dané smlouvě nijak nenásvědčovalo tomu, že by tato měla být na dobu tří let uzavřena toliko nedopatřením. Za takové situace bylo na stěžovateli, aby vyvstálé pochybnosti rozptýlil. Toliko dodatečné vytvoření verze předmětné smlouvy, které nově již stanoveným podmínkám odpovídá, není dostatečným důkazem.

[43] K otázce čistého příjmu žalovaný pouze rekapituloval posouzení městského soudu s dovětkem, že se s ním ztotožňuje (odkázal přitom na odst. 60 napadeného rozhodnutí).

[44] Ve vztahu k otázce nenaplnění závazného indikátoru (tedy zda stěžovatel prokázal jím tvrzenou příčinu neobsazení bytu č. 7), žalovaný přitaká městskému soudu, že to byl stěžovatel, koho tížila povinnost prokázat „*fakticitu tvrzené příčiny*“ neobsazení daného bytu; na to ovšem stěžovatel v daňovém řízení zcela rezignoval (viz bod [96] napadeného rozhodnutí) a až v soudním řízení předložil listiny, k nimž s ohledem na předchozí procesní pasivitu nebylo možno přihlížet a které svým obsahem na první pohled vypovídaly toliko o následcích nastalého stavu, nikoli jeho příčině. Volba důkazních prostředků, kterými hodlal svá tvrzení prokázat, závisela toliko na stěžovateli. Poukazuje-li stěžovatel opět na údajnou odlišnou praxi poskytovatele dotace v obdobných případech, činí tak toliko v rovině tvrzení, aniž by to jakkoli doložil. I kdyby však daná tvrzení doložena byla, nebylo by povinností správních orgánů a městského soudu k nim přihlížet, neboť závěry poskytovatele dotace nejsou pro správce daně závazné.

[45] Dále se žalovaný obsáhle vyjadřuje k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jakož i jeho rozhodnutí. S odkazem na judikaturu tvrdí, že obě rozhodnutí netrpí takovými zásadními vadami, které by zakládaly jejich nepřezkoumatelnost.

[46] K opakování procesních námitek proti napadenému rozhodnutí žalovaný konstatuje, že stěžovatel „*doslovně kopíruje*“ svou žalobní argumentaci, tudíž má za to, že tyto námitky

pokračování

nedosahují požadované kvalitativní úrovně vyžadované pro kasační námitky. Navrhuje proto kasačnímu soudu, aby se jimi věcně nezabýval. Přesto se k nim z procesní opatrnosti vyjadřuje, a to v duchu svého vyjádření k žalobě, přičemž je všechny označuje za nedůvodné.

[47] K doplnění kasační argumentace poukazující na rozdílnou praxi žalovaného při posuzování stejných dotačních pravidel, a to v neprospěch stěžovatele, se již žalovaný nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[48] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[49] Kasační stížnost je důvodná.

IV. a) Rekapitulace základních podmínek dotace a pochybení vytýkaných stěžovateli

[50] Úvodem Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zrekapitulovat základní podmínky stěžovateli poskytnuté dotace a shrnout jednotlivá pochybení, v nichž finanční orgány spatřovaly porušení rozpočtové kázně, neboť taková rekapitulace vycházející ze správního spisu v napadeném rozsudku chybí. Městský soud v úvodním vymezení věci vycházel spíše jen z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a v části rozsudku obsahující posouzení věci rovnou přikročil k vypořádání jednotlivých žalobních námitek, což v této konkrétní věci bylo na úkor přehlednosti a přesvědčivosti odůvodnění napadeného rozsudku.

[51] Nad rámec úvodního vymezení (odst. [1] až [3] tohoto rozsudku) Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu následující relevantní skutečnosti o stěžovateli poskytnuté dotaci a o průběhu daňového řízení, včetně stěžovateli vytýkaných porušení dotačních podmínek.

[52] K „finalizaci“ žádosti o podporu týkající se Projektu došlo elektronicky dne 22. 12. 2016. Jednou z příloh k této žádosti byla studie proveditelnosti obsahující mimo jiné charakteristiku a podrobný popis Projektu. K výzvě poskytovatele dotace byla žádost o podporu dvakrát opravena a doplněna (vyjádření ze dne 31. 3. 2017 a 25. 4. 2017), a to včetně studie proveditelnosti. Konečná podoba žádosti o podporu (a studie proveditelnosti) byla uložena a podepsána dne 26. 4. 2017. Žádost o podporu splnila podmínky přijatelnosti a formálních náležitostí dne 16. 5. 2017 (viz ve správním spisu založené „depeše“ z elektronického systému MS2014+ a rovněž str. 6 Zprávy o daňové kontrole).

[53] V žádosti o podporu se uvádí, že realizací Projektu dojde k nákupu Bytového domu, ve kterém se nachází osm bytových jednotek a dále dva menší nebytové prostory, které

budou nezpůsobilými výdaji Projektu. Bytové jednotky budou sloužit pro poskytování sociálního bydlení klientům z řad cílových skupin Projektu. Stěžovatel rovněž uvedl, že na Projektu spolupracuje s partnery, kteří jsou zaregistrovanými poskytovateli sociálních služeb.

[54] Kupní smlouva na Bytový dům byla uzavřena dne 28. 6. 2017 a právní účinky vkladu vlastnického práva ve prospěch stěžovatele nastaly dne 2. 8. 2017 (vklad byl proveden dne 24. 8. 2017). Kupní cena činila 14 000 000 Kč. Bytový dům byl stěžovateli předán prodávajícím dne 31. 8. 2017. Dne 17. 8. 2017 byl proveden zápis zástavního práva smluvního ve prospěch Ing. M. B. k zajištění dluhu ve výši 13 580 000 Kč podle smlouvy o zřízení zástavního práva ze dne 24. 7. 2017 (právní účinky zápisu byly ke dni 26. 7. 2017).

[55] Žádost o podporu byla schválena dne 26. 9. 2017, a to poté, co stěžovatel doložil, že se stal vlastníkem Bytového domu (řešeno žádostí o změnu a jejím schválením).

[56] Dne 2. 10. 2017 bylo vydáno Rozhodnutí o poskytnutí dotace (vyhotoveno v elektronické podobě, uložené v informačním systému MS 2014+; viz část IV. bod 1 Podmínek dotace), v němž byly stanoveny termíny Projektu následovně: (i) ukončení realizace Projektu stanovená poskytovatelem dotace: 31. 12. 2017; (ii) financování Projektu: 30. 6. 2018; (iii) předložení dokumentace k závěrečnému vyhodnocení Projektu: 31. 12. 2018. Cílem projektu bylo „*poskytovat služby sociálního bydlení všem cílovým skupinám znevýhodněných osob a současně jim zajistit výkon sociální péče*“. Indikátory Projektu byly tři, a to (i) *počet podpořených bytů sociálního bydlení: 8 bytových jednotek*, (ii) *nárůst kapacity sociálních bytů: 27 lůžek*; a (iii) *průměrný počet osob využívající[ch] sociální bydlení: 18,9 osob za rok*. Celkové výdaje projektu byly stanoveny v částce 12 162 859,98 Kč, z toho částka dotace 11 554 716,98 Kč a vlastní zdroje 608 143 Kč. Jako typ financování bylo uvedeno *ex post*. Nedílnou součástí Rozhodnutí o poskytnutí dotace byly Podmínky dotace.

[57] V čl. III bodu 1 Podmínek dotace byly stanoveny podmínky, na které bylo poskytnutí dotace vázáno. Podle podmínky č. 1 „*[p]říjemce je povinen splnit účel dotace, na který mu bude dotace poskytnuta, a dodržet podmínky pro nakládání se sociálním[i] byty uvedené ve Specifických pravidlech pro žadatele a příjemce. Účelem je realizace projektu rámcově identifikovaného v části II, v bodu 1.*“. Podle podmínky č. 7 „*[p]říjemce je povinen ověřitelným způsobem ukončit všechny schválené aktivity projektu do termínu uvedeného v Rozhodnutí*“. Podle podmínky č. 9 „*[p]říjemce je povinen v době udržitelnosti zachovat účel, na který mu byla dotace poskytnuta, a dodržet podmínky pro nakládání se sociálními byty uvedené ve Specifických pravidlech pro žadatele a příjemce*“. Podle podmínky č. 10 „*[p]říjemce je povinen udržet indikátory po dobu pěti let od poslední platby příjemci, pokud je to z hlediska charakteru projektu možné*“. Podle podmínky č. 12 „*[p]o celou dobu realizace projektu a v době udržitelnosti příjemce nesmí bez předchozího souhlasu ŘO IROP [...] b) majetek získaný [...] z dotace zatížit jinými věcnými právy třetích osob [...] nebo zřídit zástavní právo, s výjimkou zástavního práva k zajištění úvěru na financování projektu [...]*“. U těchto podmínek nebylo možné uložit nápravná opatření a pro případ jejich porušení byla uvedena konkrétní sazba krácení dotace. Podle čl. III bodu 2 Podmínek dotace se při nesplnění více bodů podmínek jednotlivé „*sankce*“ [správně „*odvody*“ – pozn. NSS] počítají. Podle čl. IV bodu 4 Podmínek dotace se příjemce dotace řídí aktuální verzí Obecných a Specifických pravidel pro žadatele a příjemce.

pokračování

[58] K dokončení a podání žádosti o platbu (a rovněž zprávy o realizaci Projektu) došlo dne 2. 1. 2018 (v příloze byl obsažen znalecký posudek ze dne 20. 12. 2017, jehož předmětem bylo zjištění tržní hodnoty Bytového domu za účelem ocenění pro řídicí orgán dotace, ocenění provedeno ke dni 26. 7. 2017, obvyklá cena byla určena na částku 14 580 000 Kč). Následovala dne 8. 1. 2018 výzva poskytovatele dotace k doplnění žádosti o platbu a v reakci na to i první doplnění žádosti o platbu (došlo k opravě některých údajů a v příloze byla doložena fotodokumentace k Bytovému domu). Poskytovatel dotace dne 17. 1. 2018 požádal o opravu závěrečné zprávy o realizaci Projektu, kterou stěžovatel provedl dne 31. 1. 2018 (mimo jiné doložil další fotodokumentaci Bytového domu, včetně jednotlivých bytů).

[59] Dne 8. 3. 2018 poskytovatel dotace vydal oznámení příjemci dotace, že žádost o platbu byla schválena. K vyplacení celé částky dotace došlo dne 14. 3. 2018. Dne 22. 3. 2018 poskytovatel dotace informoval stěžovatele, že od tohoto data začíná běžet pětiletá doba udržitelnosti Projektu.

[60] Dne 1. 4. 2019 poskytovatel dotace vyzval stěžovatele k vrácení části dotace ve výši 671 123,29 Kč s odůvodněním, že na základě kontroly provedené poskytovatelem dotace (konkrétně ŘO IROP) byla identifikována zjištění spočívající ve skutečnosti, že sociální byty financované z dotačního programu jsou využívány osobami, na které příslušná dotační výzva nebyla zaměřena nebo u kterých nebylo prokázáno, že splňují všechny podmínky dané výzvou. V podrobnostech bylo odkázáno na příslušný protokol o kontrole. Nezpůsobilé výdaje byly vyčísleny jako alikvotní část celkových způsobilých výdajů odpovídající době, po kterou byly byty využívány v rozporu s pravidly dotační výzvy.

[61] Součástí správního spisu je pouze protokol o kontrole ze dne 6. 12. 2018 provedené poskytovatelem dotace, který obsahuje dvě kontrolní zjištění, a to že (i) se stěžovatel dopustil obcházení pravidel předmětné dotační výzvy, neboť uzavřel nájemní smlouvy s osobami (které byly stávajícími nájemníky Bytového domu), u nichž byla „*uměle vytvořena*“ bytová nouze tím, že tyto osoby dostaly výpověď z dosavadního nájmu z důvodu realizace Projektu; a že (ii) stěžovatel nesplnil podmínky stanovené ve Specifických pravidlech tím, že uzavřel 6 ze 7 nájemních smluv, aniž by osoby, se kterými nájemní smlouvy uzavřel, předložily prohlášení o výši příjmů se seznamy dokumentů, kterými měla být skutečná výše jejich příjmů doložena; při kontrole pak stěžovatel předložil dokumenty prokazující podmínky dle bodů 2.4 a 7 Specifických pravidel pouze pro dva nájemníky, tudíž nebylo „*možné zcela ověřit výše uvedenou podmínku*“.

[62] Dne 27. 6. 2019 poskytovatel dotace oznámil Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu podezření na porušení rozpočtové kázně u stěžovatelem realizovaného Projektu, a to s odůvodněním, že provedenou kontrolou byla identifikována „*zjištění spočívající ve skutečnosti, že příjemce se dopustil obcházení pravidel 35. výzvy IROP, když sociální byty financované z projektu pronajal osobám, na které dle kapitoly 2.3 Specifických pravidel [...] nebyla 35. výzva IROP zaměřena nebo u kterých dle kapitoly 2.4 Specifických pravidel nebylo prokázáno, že splňují všechny podmínky dané výzvou. Navíc se dopustil porušení kapitoly 7 Specifických pravidel, když jednu bytovou jednotku od ukončení realizace projektu nepronajal v kontrolovaném období vůbec*“. Nejvyšší správní soud poznamenává, že v protokolu ze dne 6. 12. 2018 (jiný protokol o kontrole provedené poskytovatelem dotace není ve správním spisu obsažen) není kontrolní zjištění o porušení kapitoly 7 Specifických pravidel vztaženo

ke skutečnosti, že jeden byt nebyl pronajat (tato skutečnost není v protokolu explicitně označena jako pochybení příjemce dotace).

[63] Dne 29. 7. 2019 správce daně (tj. Finanční úřad pro Ústecký kraj) zahájil se stěžovatelem daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla kontrola podmínek, za kterých byla stěžovateli poskytnuta dotace na Projekt (celou daňovou kontrolu vedl jiný správce daně, než kterému poskytovatel dotace oznámil podezření na porušení rozpočtové kázně a než který vydal platební výměry – pozn. NSS). Kontrolované období bylo vymezeno jako „rok 2017 a 2018 a období účetně a věcně související“. V průběhu daňové kontroly správce daně učinil několik výzev k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, na které stěžovatel vždy reagoval doložením vyžádaných dokumentů a listin.

[64] Výsledkem daňové kontroly byla Zpráva o daňové kontrole, ve které správce daně dospěl k závěru, že se stěžovatel dopustil devíti porušení dotačních podmínek. Žalovaný v odst. 5 napadeného rozhodnutí zrekapituloval jednotlivá porušení dotačních podmínek, která dle názoru finančních orgánů vedla ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel k neoprávněnému použití poskytnutých peněžních prostředků, a tedy k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona, následovně:

- V rámci Projektu stěžovatel neprokázal, že výdaje na pořízení Bytového domu byly způsobilé z hlediska jejich výše, neboť ta měla být prokazována znaleckým posudkem. Ovšem předložený znalecký posudek byl vyhotoven teprve po nabytí vlastnictví k předmětné nemovitosti, tudíž sjednaná cena „*nebyla stanovena na jeho základě*“. V důsledku uvedeného jednání došlo k „*porušení podmínky deklarované částí II bodem 3 Rozhodnutí*“ (dále jen „*pochybení č. 1*“); kasační soud pro vysvětlení poznamenává, že žalovaný ve svém rozhodnutí používá definiční zkratku „*Rozhodnutí*“ pro Rozhodnutí o poskytnutí dotace, včetně Podmínek dotace.
- Stěžovatel zčásti nesplnil účel poskytnuté dotace, neboť nedodržel podmínky pro nakládání se sociálními byty stanovené ve Specifických pravidlech, a dále nezahájil využívání sociálního bydlení osobami z cílové skupiny do tří měsíců po ukončení realizace Projektu, což vedlo k „*porušení podmínky stanovené částí III bodem 1.1. Rozhodnutí*“ (dále jen „*pochybení č. 2*“).
- Stěžovatelem nebyly Centru pro regionální rozvoj (dále jen „*CRR*“) předkládány pravdivé a úplné informace o průběhu udržitelnosti Projektu prostřednictvím zpráv o udržitelnosti Projektu a rovněž závěrečná zpráva o realizaci Projektu nebyla předložena ve stanoveném termínu. Uvedené skutečnosti vedly k „*porušení podmínky stanovené částí III bodem 1.5. Rozhodnutí*“ (dále jen „*pochybení č. 3*“).
- Stěžovatel nepodal žádost o platbu ve stanoveném termínu, což vedlo k „*porušení podmínky stanovené částí III bodem 1.8. Rozhodnutí*“ (dále jen „*pochybení č. 4*“). Jelikož je žádost o platbu v MS2014+ předkládána vždy spolu se závěrečnou zprávou o realizaci Projektu a pozdní předložení této zprávy je předmětem pochybení č. 3, nebyl za předmětné pochybení správcem daně stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně.

pokračování

- Stěžovatel v době udržitelnosti Projektu nezachoval účel poskytnuté dotace v plném rozsahu a nedodržoval podmínky pro nakládání se sociálními byty uvedené ve Specifických pravidlech. Tím byla „porušena podmínka daná částí III bodem 1.9. Rozhodnutí“. Jelikož porušení podmínky spočívající v neposkytování bydlení pro vymezenou cílovou skupinu za stanovených podmínek je předmětem pochybení č. 2, nebyl za dané pochybení správcem daně stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně.
- Stěžovatel v době udržitelnosti Projektu neudržoval indikátor 55310 Nárůst kapacity sociálních bytů ve stanovené hodnotě. Daným jednáním byla „porušena podmínka stanovená částí III bodem 1.10 Rozhodnutí“ (dále jen „pochybení č. 6“).
- Stěžovatelem bylo k pořizovanému majetku zřízeno zástavní právo, jež nebylo spjato „se zajištěním úvěru na financování projektu, nýbrž k zápůjčce finančních prostředků“. Tím byla „porušena podmínka stanovená částí III bodem 1.12 Rozhodnutí“ (dále jen „pochybení č. 7“).
- Stěžovatelem nebyla na základě výzvy vrácena část dotace, čímž došlo k „porušení části IV bodu 2 Rozhodnutí“. Vzhledem ke skutečnosti, že správcem daně byl rozsah jednotlivých pochybení stanoven ve výši rozdílné od zjištění poskytovatele dotace, nebyl za dané pochybení správcem daně stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně.
- Stěžovatelem nebyla poskytována služba obecného hospodářského zájmu v souladu s pověřením poskytovatele dotace, již je v daném případě poskytování bydlení pro vymezenou cílovou skupinu a za podmínek stanovených programem. Tím byla „porušena podmínka stanovená částí V bodem 2 Rozhodnutí“. Jelikož porušení podmínky spočívající v neposkytování bydlení pro vymezenou cílovou skupinu bylo předmětem pochybení č. 2, nebyl za toto pochybení správcem daně stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně.

[65] Správce daně stanovil celkový odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 5 480 328,80 Kč. Žalovaný ve svém rozhodnutí snížil celkový odvod na částku 4 321 290,84 Kč, a to jako součet (i) dílčího odvodu za pochybení č. 1 ve výši 115 547,17 Kč, (ii) dílčího odvodu za pochybení č. 2 ve výši 3 027 561,78 Kč, (iii) dílčího odvodu za pochybení č. 3 ve výši 10 000,00 Kč, (iv) dílčího odvodu za pochybení č. 6 ve výši 12 710,19 Kč, a (v) dílčího odvodu za pochybení č. 7 ve výši 1 155 471,70 Kč (odst. 152 napadeného rozhodnutí). Žalovaný totiž snížil původní výši dílčího odvodu za pochybení č. 2 (kterou správce daně určil v částce 4 186 599,74 Kč) z důvodu úprav výpočtu součástí tohoto dílčího odvodu za pochybení u bytů č. 7 a 8 (žalovaný určil nižší počet dnů, po které nebyly uvedené byty obsazeny v souladu s podmínkami dotace).

IV. b) K námitce nepřezkoumatelnosti

[66] Nejvyšší správní soud nejprve posoudí přezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť případnou nepřezkoumatelností rozsudku je povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti. Obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že rozsudek je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je

zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76; všechna zde citovaná či odkazovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost ovšem není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský (resp. městský) soud rozhodnout, resp. jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[67] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti konstatoval následující: *„aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé [...]. Je nutné si uvědomit, že přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě. Jeho použití je namístě např. tehdy, pomine-li krajský soud podstatná skutková tvrzení opřená o obsah správního spisu či podložená důkazními návrhy, mohou-li reálně vést k přehodnocení merita věci.“* (srov. odst. [29] a [30] cit. usnesení).

[68] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku především v „nedostatečnosti jeho odůvodnění“, neboť si dle jeho názoru „co do kvality a preciznosti [výkladu] dotačních pravidel protiřečí“, „dopouští se zjevně tendenčního výkladu dotačních pravidel“ a nepřípustně selektivně někde volí extenzivní výklad, jinde klade důraz na gramatický výklad, a to vždy v neprospěch stěžovatele. Stěžovatel rovněž na několika místech kasační stížnosti v rámci námitek proti dílčím závěrům městského soudu o jednotlivých pochybeních, kterých se měl dopustit v rámci Projektu a plnění dotačních podmínek, namítá vnitřní rozpornost rozsudku (zejména v otázce jasnosti a srozumitelnosti podmínek dotace) či absenci relevantního a logického zdůvodnění (zejména v otázce zpracování znaleckého posudku pro účely určení kupní ceny Bytového domu). Stěžovatel sice vytykáne nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku označuje za důvody nepřezkoumatelnosti, nicméně v převážné míře jeho námítky směřují proti právnímu posouzení věci, což představuje kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (viz níže), nikoli nepřezkoumatelnost ve smyslu kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[69] Je-li přezkoumatelnost rozsudku vykládána v jejím skutečném smyslu, pak to znamená, že z jeho odůvodnění lze vyrozumět důvody, proč soud rozhodl, jak je uvedeno

pokračování

ve výroku rozsudku, a rozsudek tedy lze věcně přezkoumat. Takové důvody napadený rozsudek obsahuje, jeho závěry jsou zřejmé a srozumitelné, přičemž v něm městský soud reagoval na podstatu žalobních námitek, byť někde jen implicitně tím, že se ztotožnil s posouzením žalovaného. Nejvyšší správní soud má dílčí výhrady vůči kvalitě a přesvědčivosti odůvodnění napadeného rozsudku, jak bude popsáno níže v rámci posouzení námitek nezákonnosti napadeného rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení. Zmíněné dílčí nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku však nedosahují takové intenzity, aby založily nepřezkoumatelnost rozsudku. Nejvyšší správní soud proto neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[70] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro jeho vnitřní rozpornost a pro nedostatek důvodů pro tam činěné závěry. Jelikož stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí již v řízení o žalobě, mohla by tato vada řízení, byla-li by namítána důvodně a městský soud by přesto napadené rozhodnutí nezrušil, představovat stěžovatelem též namítaný kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Ovšem i napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelné a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Žalovaný přitom také reagoval na podstatu všech odvolacích námitek. Správnost a přesvědčivost odůvodnění je rovněž otázkou zákonnosti rozhodnutí z hlediska právního posouzení věci samé. Proto ani napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.

IV. c) K námitkám proti neprovedení navržených důkazů městským soudem

[71] Stěžovatel v kasační stížnosti vyjadřuje nesouhlas s důvody, pro které městský soud nedoplnil dokazování jím navrženými listinami, neboť své důkazní návrhy nepovažuje za nadbytečné a byly-li označeny za opožděně navržené, má to za formalismus.

[72] Stěžovatel v řízení před městským soudem navrhl (nad rámec listin, které byly součástí správního spisu a které správní soud k důkazu neprovádí) dvě skupiny důkazů. Prvá z nich směřovala k prokázání výkladu relevantních dotačních podmínek (resp. Obecných a Specifických pravidel) zastávaného poskytovatelem dotace (zejména se jednalo o vyjádření MMR ze dne 13. 9. 2022, záznam k realizaci ze dne 21. 8. 2023, Specifická pravidla ze dne 23. 8. 2023), a druhá k prokázání okolností rekonstrukce bytu č. 7 vyvolané havárií vodovodního potrubí (zejména fotodokumentace, smlouva o dílo a faktury). Obě skupiny důkazních návrhů městský soud označil za opožděně uplatněné (stěžovatel je neuplatnil v daňovém řízení, ač tak učinit mohl) a navíc i za nadbytečné (odst. 54, 71, 106 a 120 napadeného rozsudku). Nadbytečnost první skupiny důkazních návrhů městský soud spatřoval v tom, že směřovaly k prokázání výkladu dotačních podmínek zastávanému poskytovatelem dotace, ovšem výklad poskytovatele dotace nebyl pro finanční orgány závazný. Navíc byl stěžovateli poskytnut až v průběhu daňové kontroly a nejednalo se tak o konkrétní ujištění (městský soud odkázal na sdělení MMR ze dne 12. 10. 2021 a 2. 12. 2021, která byla součástí správního spisu). Nadbytečnost druhé skupiny důkazních návrhů městský soud spatřoval v tom, že ani jeden z nich nesměřoval k prokázání příčiny potřeby rekonstrukce bytu č. 7 (tedy zásah vyšší moci v podobě havárie vodovodní instalace).

[73] Nejvyšší správní soud přisvědčuje městskému soudu, že dle ustálené judikatury tohoto soudu těžiště dokazování probíhá v daňovém řízení, a proto lze po daňovém

subjektu důvodně vyžadovat, aby důkazy k prokázání svých tvrzení předložil již správci daně (příp. žalovanému), přičemž neučiní-li tak, ač tak učinit mohl, nemůže tuto svou procesní pasivitu „dohánět“ v řízení před správním soudem. *„Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Je třeba mít na zřeteli, že v daňovém řízení tíží důkazní břemeno primárně daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu) a lze proto po něm spravedlivě požadovat, aby sám iniciativně předkládal (označoval) důkazní prostředky, jejichž provedením coby důkazů prokáže svá tvrzení. Jakkoli není a priori vyloučeno provést některý důkaz i v řízení před správním soudem, nepůjde o standardní doplnění dokazování. Dokazování v rámci soudního řízení má své místo pouze ve specifických situacích, například v případě, kdy daňové orgány nesprávně odmítly určitý relevantní důkaz provést (a nepůjde o důvod, pro který by mělo být daňové rozhodnutí zrušeno), pokud relevance navrženého důkazu vyšla najevo až v kontextu (pro daňový subjekt objektivně překvapivého) odůvodnění odvolacího rozhodnutí apod. (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, a ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 - 135).“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022 - 74).

[74] Až na dále uvedenou výjimku, všechny stěžovatelem navržené důkazy (jdoucí nad rámec listin obsažených ve správním spisu) již existovaly v době, kdy probíhalo daňové řízení, přičemž stěžovatel ani v řízení před městským soudem ani v kasační stížnosti neuvedl žádné konkrétní důvody, pro které by uvedené důkazní návrhy nemohl učinit nejpozději v odvolacím řízení. Zdůvodnění městského soudu, proč neprovedl uvedené důkazní návrhy pro jejich opožděnost, tak ob stojí a nelze jej považovat za formalistické. Již tento první důvod pro neprovedení důkazů je dostačující.

[75] Výše zmíněnou výjimkou je dokument poskytovatele dotace označený jako „*záznam k realizaci*“, neboť ten je datován 21. 8. 2023, tedy vznikl až po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného (resp. až po podání předmětné žaloby) a logicky tedy stěžovatel tento důkaz nemohl uplatnit v daňovém řízení. Je třeba přisvědčit stěžovateli, že městský soud se k tomuto důkaznímu návrhu v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně nevyjádřil, resp. neuvedl důvody, pro které jej neprovedl. Obecně přitom platí, že tzv. opomenutý důkaz zpravidla vede ke zrušení rozsudku krajského soudu. Nicméně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 8. 2024, č. j. 3 Afs 203/2023 - 43, odst. [21], konstatoval, že „*fjudikatura zdejšího i Ústavního soudu však připouští, že opomenutý důkaz, jakkoli jde o vadu řízení před soudem, nemusí vždy znamenat porušení základních práv účastníků řízení, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí (k tomu srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. IV. ÚS 712/06; dostupné z <https://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007 - 100), a to v případě kdy krajský soud alespoň implicitně odůvodnil, proč důkaz neprovedl*“. Jakkoli tedy lze souhlasit se stěžovatelem, že městský soud v případě „*záznamu k realizaci*“ výslovně nezdůvodnil, proč jej neprovedl k důkazu, podstatné je to, že z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné implicitní vypořádání i tohoto důkazního návrhu. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že v předmětném záznamu poskytovatel dotace vysvětlil, proč s (některými) závěry finančních orgánů nesouhlasí, tudíž je zřejmé, že uvedený důkazní návrh spadl do první skupiny jeho důkazních návrhů směřujících k prokázání výkladu dotačních pravidel zastávaného

pokračování

poskytovatelem dotace, které městský soud považoval ze shora uvedených důvodů za nadbytečné.

[76] Lze tedy uzavřít, že námitky stěžovatele směřující proti neprovedení jeho důkazních návrhů městským soudem nebyly důvodné.

[77] Nejvyšší správní soud poznamenává, že nepřehlédl stěžovatelovy důkazní návrhy uplatněné v kasační stížnosti a v jejím doplnění. Z povahy kasační stížnosti vyplývá, že úkolem Nejvyššího správního soudu je zejména přezkoumat závěry krajského soudu, které zaujal k jednotlivým skutkovým a právním otázkám. Proto ve věci samé vychází se skutkového stavu tak, jak byl vymezen v řízení před krajským soudem, a další dokazování zpravidla neprovádí pro nadbytečnost. Nejinak tomu bylo i v nyní projednávané věci, neboť stěžovatelem navržené důkazy směřují k tvrzení o výkladové praxi poskytovatele dotace a praxi finančních orgánů při daňové kontrole vedené pro možné porušení rozpočtové kázně. Výkladová praxe správních orgánů, která následovala až po období, v němž mělo dojít k porušení rozpočtové kázně, a tedy i po vydání rozhodnutí žalovaného, však není pro kasační přezkum zákonnosti rozsudku městského soudu relevantní (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

IV. d) K námitkám nerespektování praxe i výkladu poskytovatele dotace a legitimního očekávání

[78] Nejvyšší správní soud dále posoudí obecně formulované námitky, v nichž stěžovatel nesouhlasí s tím, jak městský soud posoudil jeho žalobní námitky o odklonu finančních orgánů od výkladu a rozhodovací praxe poskytovatele dotace a dále o existenci legitimního očekávání stěžovatele, že se v souvislosti s Projektem nedopustil porušení dotačních pravidel.

[79] Nejvyšší správní soud nejprve ve stručnosti shrnuje svou ustálenou judikaturu relevantní pro nyní posuzovaný případ. Ta se shoduje, že (i) *každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně* (srov. právní věta č. I. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, publ. pod č. 3854/2019 Sb. NSS); (ii) *užití dotace k zamýšlenému účelu samo o sobě nepostačuje*; je totiž třeba, aby tohoto účelu bylo dosaženo způsobem souladným nejen se zákonem, nýbrž i s podmínkami pro poskytnutí dotace (srov. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 5 Afs 111/2019 – 42, odst. [38]); a (iii) *podle rozpočtových pravidel má výhradní působnost v oblasti prověřování a zjišťování porušení rozpočtové kázně správce daně v rámci daňové kontroly, přičemž správce daně při výkonu této své působnosti není vázán obsahem výstupů kontrol poskytovatele dotace, příp. jiných státních institucí* (srov. např. rozsudek ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 – 28, odst. [13], resp. tam citovaný rozsudek ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016 – 42).

[80] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce legitimního očekávání příjemce dotace ve správnost jeho postupu shrnuje např. rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 11. 2024, č. j. 4 Afs 98/2024 – 100. V něm se uvádí, že *předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je, že příslušný orgán poskytne konkrétní ujištění, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a jsou v souladu s použitelnými právními předpisy* (srov. rozsudek ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 – 38, publ. pod č. 2713/2012 Sb. NSS). Přitom *ujištění způsobilé založit legitimní očekávání musí předcházet porušení rozpočtové kázně*,

jelikož následná ujištění již nebudou schopna změnit nic na tom, že příjemce dotace porušil rozpočtovou kázeň na základě svého rozhodnutí, tedy neovlivněn předchozím konkrétním ujištěním poskytovatele dotace (srov. rozsudek ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019 - 52, publ. pod č. 4213/2012 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 316/2021 - 38). Jde tedy zpravidla o situaci, kdy příjemce dotace neví, jak má přesně postupovat, a proto se obrátí na poskytovatele dotace či jiný příslušný orgán, aby mu určitý postup poradil nebo výslovně příjemcem navržený postup potvrdil jako souladný s pravidly poskytnuté dotace. Pokud pak příjemce v souladu s takto daným ujištěním jedná, má být chráněno jeho legitimní očekávání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 5 Afs 296/2022 - 34).

[81] Z provedeného shrnutí relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že judikturní východiska, která městský soud v napadeném rozsudku aplikoval při posouzení těchto otázek, jsou v obecné rovině správná.

[82] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem v tom, že v posuzovaném případě stěžovatel neprokázal, že by od poskytovatele dotace obdržel konkrétní ujištění o správnosti jeho postupu před tím, než došlo k jednání, ve kterém finanční orgány spatřují porušení rozpočtové kázně. Navíc stěžovatel argumentuje závěry poskytovatele dotace, k nimž poskytovatel dotace dospěl až v rámci jím provedených kontrol, v nichž se sice v některých otázkách neshoduje s pozdějšími závěry správce daně o porušení dotačních pravidel, ovšem v jiných otázkách ano, neboť učinil kontrolní zjištění, která považoval za porušení pravidel dotace. Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že ho poskytovatel dotace utvrzoval, že jeho postup při zpracování Projektu a jeho realizaci byl v souladu s dotačními pravidly. Legitimní očekávání stěžovatele nemohla založit skutečnost, že poskytovatel dotace Projekt schválil bez výhrad a poté i akceptoval jeho žádost o platbu, resp. stěžovateli dotaci vyplatil (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019 - 52, publ. pod č. 4213/2021 Sb. NSS, odst. [60]). Stěžovateli nelze upírat jeho snahu, kterou v průběhu daňové kontroly vyvíjel vůči poskytovateli dotace ohledně výkladu sporných dotačních pravidel, stejně jako tu skutečnost, že v některých otázkách se poskytovatel dotace s výkladem zastávaným stěžovatelem ztotožnil a naopak výklad správce daně považoval za nesprávný či rozporný s dotační praxí, nic z toho ovšem ze shora uvedených důvodů nemohlo založit u stěžovatele legitimní očekávání o souladu jeho postupu s dotačními pravidly.

[83] S městským soudem (a potažmo i žalovaným) je pak třeba souhlasit i v tom, že správce daně a žalovaný nejsou v rámci prověřování a zjišťování porušení rozpočtové kázně vázáni praxí poskytovatele dotace a jeho výkladem dotačních podmínek. Pokud tedy finanční orgány dospějí k jiným závěrům než poskytovatel dotace (a městský soud tyto závěry aproboval), nelze v tom spatřovat nezákonnost. Na druhou stranu Nejvyšší správní soud nesouhlasí s takovým přístupem, podle kterého by bylo možné zcela odhlédnout od výkladu dotačních podmínek zastávaného poskytovatelem dotace, který se rozchází s výkladem správce daně a naopak podporuje výklad zastávaný příjemcem dotace, a to jako by takový výklad poskytovatele dotace ani neexistoval (anebo k některým závěrům přihlížet a jiné odmítnout s odkazem na to, že pro správce daně nejsou závazné, jak to činil městský soud). Výklad dotačních pravidel provedený poskytovatelem dotace v nyní projednávané věci totiž ohledně některých porušení argumentačně posiluje výklad zastávaný stěžovatelem (k tomu srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2023,

pokračování

č. j. 6 Afs 95/2023 - 33, odst. [15]). Toto by finanční orgány (a v rámci soudního přezkumu i správní soud) měly ve svém posouzení zohlednit a svůj jiný výklad odůvodnit v konfrontaci s argumentací stěžovatele i poskytovatele dotace. Výklad dotačních pravidel zastávaný stěžovatelem coby příjemcem dotace, posílený stejným výkladem poskytovatele dotace, může být rovnocenným či srovnatelným s výkladem zastávaným finančními orgány, a tudíž v takových případech by finanční orgány měly volit výklad ve prospěch příjemce dotace v souladu se zásadou *in dubio mitius* (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Navíc je obecně nežádoucí, aby správce daně spatřoval porušení rozpočtové kázně a ukládal odvody za jednání, které poskytovatel dotace opakovaně (i při vědomí názoru správce daně) označil za souladné s podmínkami konkrétní dotace, aniž by správce daně náležitě a přesvědčivě vyjasnil, proč názor poskytovatele dotace nepovažuje za správný.

[84] A právě k takovému nežádoucímu přehlížení názoru poskytovatele dotace došlo ze strany žalovaného a poté i městského soudu v některých otázkách týkajících se jednotlivých pochybení, v nichž správce daně spatřoval u stěžovatele porušení rozpočtové kázně. Selektivní přístup městského soudu, který v některých otázkách odmítl přihlížet k výkladu poskytovatele dotace toliko s odkazem na nezávažnost jeho názoru pro správce daně (odst. 90 napadeného rozsudku), zatímco v jiných otázkách na názor poskytovatele dotace odkazuje (odst. 106 a 119 napadeného rozsudku), je nekonzistentní a nepřesvědčivý a vede konec konců k nezákonnosti závěrů městského soudu. Nejvyšší správní soud se dále v textu tohoto rozsudku konkrétními důsledky tohoto postupu blíže zabývá u těch pochybení, u nichž je to relevantní.

IV. e) K námitkám proti věcnému posouzení konkrétních porušení rozpočtové kázně

[85] Stěžovatel se ve své kasační stížnosti soustřeďuje na námitky proti věcnému posouzení, v němž se městský soud ztotožnil s žalovaným v závěrech o porušení rozpočtové kázně v podobě všech devíti stěžovateli vytýkaných pochybení. Stěžovatel se v kasační stížnosti zabývá pouze těmi pochybeními, za které mu finanční orgány uložily odvod, tj. pochybeními č. 1, 2, 3, 6 a 7. Nejvyšší správní soud se v souladu s dispoziční zásadou zabývá přezkumem pouze těch otázek, které stěžovatel v kasační stížnosti řádně uplatnil.

Otázka znaleckého posudku (pochybení č. 1)

[86] Pochybení č. 1 spočívá v tom, že stěžovatel neprokázal, že výdaje na pořízení Bytového domu byly způsobily z hlediska jejich výše, neboť ta měla být prokazována znaleckým posudkem, ovšem stěžovatelem předložený znalecký posudek byl vyhotoven teprve po nabytí vlastnictví k předmětné nemovitosti, tudíž sjednaná cena nebyla stanovena na jeho základě. Jediné, co bylo stěžovateli vytýkáno, tedy bylo datum zpracování znaleckého posudku (20. 12. 2017), které nepředcházelo datu nabytí vlastnictví k Bytovému domu (byť ocenění bylo provedeno zpětně ke dni 26. 7. 2017, tj. před okamžikem nabytí vlastnického práva k předmětné nemovitosti).

[87] Stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu (aprobujičím názor žalovaného), že podle dotačních podmínek Projektu musel být znalecký posudek vyhotoven nejpozději „do pořízení“ Bytového domu. Žalovaný i městský soud tento svůj závěr dovodili z bodu 2.8 Specifických pravidel a bodu 10.2 Obecných pravidel, resp. z jejich smyslu a účelu, za který

považují možnost porovnat ještě před nabytím vlastnického práva k nemovitosti, zda kupní cena odpovídá ceně v místě a čase obvyklé.

[88] Není sporu o tom, že bod 2.8 Specifických pravidel stanovil toliko požadavek na „*znalecký posudek ne starší 6 měsíců před datem pořízení budovy, bytu*“. Bod 10.2 Obecných pravidel rovněž uvádí, že znalecký posudek „*nesmí být starší než 6 měsíců od pořízení majetku*“, a poté vyžaduje, že „*z posudku musí být jasně patrná cena*“ a „*rozhodným okamžikem pro posouzení časové platnosti znaleckého posudku je datum nabytí vlastnictví majetku*“. Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že požadavek finančních orgánů (aprobovaný městským soudem), aby byl znalecký posudek vypracován před nabytím vlastnictví k Bytovému domu, z uvedených pravidel neplyne, přičemž takový požadavek nelze dovodit ani z jejich smyslu a účelu.

[89] Účelem požadavku na předložení znaleckého posudku je doložení způsobilých výdajů na pořízení budovy či bytu, tedy prokázat poskytovateli dotace, do jaké míry kupní cena odpovídá ceně (hodnotě) dané nemovité věci v místě a čase obvyklé. Nejvyššímu správnímu soudu není z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč by tohoto účelu nemohlo být v posuzovaném případě dosaženo posudkem, který byl sice vyhotoven (dne 20. 12. 2017) až po nabytí vlastnictví stěžovatele k Bytovému domu, ovšem s oceněním provedeným zpětně ke dni 26. 7. 2017 (tedy k datu předcházejícímu převodu vlastnického práva k Bytovému domu na stěžovatele, ke kterému došlo ke dni 2. 8. 2017). Navíc znalecký posudek byl vypracován ještě před podáním žádosti o platbu (k tomu došlo dne 2. 1. 2018), v rámci které stěžovatel dokládal způsobilé výdaje Projektu (až tehdy došlo k „*předložení znaleckého posudku*“, jak tímto pojmem argumentuje městský soud), tudíž poskytovateli dotace nic nebránilo, aby ještě před schválením žádosti o platbu dotace kupní cenu porovnal s obvyklou cenou určenou předloženým znaleckým posudkem. Navíc z napadeného rozsudku není zřejmé, co se dle názoru městského soudu rozumí okamžikem „*pořízení budovy*“, coby nejzazšího okamžiku pro „*předložení znaleckého posudku*“, neboť městský soud v dané souvislosti uvádí, že „*k převodu vlastnického práva došlo dne 24. 8. 2017 s účinností ke dni 2. 8. 2017, a to na základě kupní smlouvy z 28. 6. 2017*“. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčuje městskému soudu, že by argumentace žalovaného na str. 10 až 12 jeho rozhodnutí byla přílehlavá, resp. podrobná a vyčerpávající, se kterou by bylo možné se ztotožnit.

[90] Městský soud dále ve svém posouzení zcela pominul výklad poskytovatele dotace, který ve své praxi dlouhodobě vykládá uvedený požadavek pouze v tom smyslu, že znalecký posudek nesmí být starší 6 měsíců od pořízení nemovitosti, neboť jeho smyslem je, aby znalecký posudek byl aktuální k datu nákupu nemovitosti. Jiné požadavky na znalecké posudky, které by se týkaly doby jeho vyhotovení, poskytovatel dotace neklade. Jak již bylo uvedeno výše, jakkoli finanční orgány nejsou vázány závěry z kontroly poskytovatele dotace či jeho praxí, pak je-li jim takový odlišný výklad znám (což v posuzovaném případě nepochybně byl, a to z vyjádření MMR ze dne 12. 10. 2021 odpovídajícího na žádost stěžovatele ze dne 19. 9. 2021; předloženo stěžovatelem v odvolacím řízení), měly by se jím řádně zabývat a adekvátně se s ním vypořádat, obzvláště v situaci, kdy takový výklad svědčí ve prospěch příjemce dotace.

[91] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že výklad finančních orgánů, aprobovaný městským soudem, nemá oporu v dotačních podmínkách,

pokračování

a to nejen v jejich jazykovém vyjádření, ale ani v jejich účelu. Námitka proti pochybení č. 1 je tudíž důvodná.

Otázka data ukončení realizace Projektu (pochybení č. 2 a 3)

[92] Nejvyšší správní soud předesílá, že dle názoru finančních orgánů se stěžovatel dopustil pochybení č. 2 (*nedodržení podmínek pro nakládání se sociálními byty stanovených ve Speciálních pravidlech*) hned z několika důvodů, když jedním z nich bylo zjištění, že nezačal využívat sociálního bydlení osobami z cílové skupiny do tří měsíců po ukončení realizace Projektu. Zatímco stěžovatel za datum ukončení realizace Projektu označoval den 30. 11. 2017, finanční orgány jej vztahovaly k okamžiku nabytí vlastnického práva k Bytovému domu, za který označily den 24. 8. 2017, kdy byl proveden zápis vkladu vlastnického práva k Bytovému domu do katastru nemovitostí. Tím, že finanční orgány označily za datum ukončení Projektu datum dřívější, nastala situace, že nájemní smlouvy, které stěžovatel uzavíral v domnění, že předepsaná tříměsíční lhůta (počítaná od 30. 11. 2017) končí až na konci února 2018, byly uzavřeny po uplynutí uvedené lhůty (správcem daně nově počítané již od 24. 8. 2017). Výjimkou byl byt č. 7, který byl z důvodu rekonstrukce od počátku neobsazen až do 31. 8. 2019, přičemž finanční orgány v této skutečnosti spatřovaly nejen pochybení č. 2, ale i pochybení č. 6 (oběma těmito pochybeními dovozovanými u bytu č. 7 se kasační soud bude podrobněji zabývat níže u pochybení č. 6 – pozn. NSS). Městský soud souhlasil s finančními orgány, přičemž je korigoval jen v tom, že k nabytí vlastnictví došlo již ke dni 2. 8. 2017, kdy nastaly právní účinky vkladu vlastnického práva k předmětné nemovitosti (tj. datum ukončení realizace Projektu ještě v čase posunul již na den 2. 8. 2017).

[93] Nejvyšší správní soud i v této námitce přisvědčuje stěžovateli a souhlasí s tím, že výklad zvolený finančními orgány (a nekriticky aprobovaný městským soudem) je značně formalistický a nemá dostatečnou oporu v dotačních podmínkách. Navíc se i tento výklad rozchází s výkladem poskytovatele dotace, který setrvale souhlasí se stěžovatelem, že k ukončení realizace Projektu došlo k 30. 11. 2017 (k tomu opět viz vyjádření MMR ze dne 12. 10. 2021 předložené stěžovatelem v odvolacím řízení).

[94] Za podstatné Nejvyšší správní soud považuje následující skutečnosti vyplývající z dokumentace k dotaci: (i) Rozhodnutí o poskytnutí dotace stanovilo termín ukončení realizace Projektu nejpozději do 31. 12. 2017; (ii) podle bodu 2.1 Specifických pravidel ukončení realizace Projektu znamená prokazatelné ukončení všech aktivit Projektu a musí nastat nejpozději do 31. 12. 2017; (iii) v žádosti o podporu je uvedeno, že skutečné datum ukončení Projektu bude 30. 11. 2017 a dále že Projekt je jednoetapový a „[v] rámci této etapy dojde ke všem aktivitám v rámci realizace projektu – od přípravy projektu, podání žádosti o podporu, až po vlastní nákup a předání nemovitosti poskytování služeb sociálního bydlení osobám z cílových skupin“, a (iv) ve studii proveditelnosti (příloha žádosti o podporu) se v bodě 5.5 písm. d) uvádí, že „ukončení realizace projektu bude spočívat ve vyklizení a předání bytového domu žadateli, které je předpokládáno na 30. 12. 2017“ a dále v bodě 9.1 písm. b) téže studie se uvádí, že do 31. 12. 2017 se předpokládá „vyklizení a předání nemovitosti“. Ze správního spisu pak vyplývá, že stávajícím nájemníkům v Bytovém domě uplynuly výpovědní lhůty, které jim dal předchozí vlastník Bytového domu (tj. prodávající), ke dni 30. 11. 2017.

[95] Za tohoto skutkového stavu Nejvyšší správní soud nevidí jediného smysluplného důvodu, pro který by se finanční orgány měly odchýlit od výkladu poskytovatele dotace, který akceptoval jako datum ukončení realizace Projektu stěžovatelem uváděný den 30. 11. 2017 (který byl dokonce o měsíc dříve, než byl termín pro ukončení realizace Projektu stanovený Rozhodnutím o poskytnutí dotace), a tím s odstupem několika let posunout datum skutečného ukončení realizace Projektu již ke dni nabytí vlastnického práva (tedy o více než 3 měsíce) a stěžovatele tak dostat do prodlení se zahájením využívání sociálního bydlení osobami z cílové skupiny. A to pouze na základě značně formálního výkladu o tom, že hlavní (a jedinou) aktivitou Projektu byl nákup Bytového domu a ta je vyčerpána okamžikem nabytí vlastnického práva. Takový výklad byl i v rozporu s názorem poskytovatele dotace, který ve vyjádření MMR ze dne 12. 10. 2021 uvedl, že *„dle výkladu a dlouhodobé aplikační praxe ŘO IROP je za datum ukončení fyzické realizace projektu považováno datum uzavření všech aktivit projektu [...] Cílem projektu nebylo pouze pořízení nemovitosti, ale vybudování sociálních bytů, samotným nákupem nemovitosti by tak nebyl naplněn účel a cíl projektu a nebyly by dokončeny všechny aktivity projektu“*.

[96] Je notorií, že při nabytí Bytového domu je nezbytné jeho předání a vyklizení a že jsou zcela obvyklé i související úklidové a jiné adaptační či údržbové práce. Odůvodnění napadeného rozsudku je v této části nepřesvědčivé, neboť městský soud v zásadě jen přejímá výše uvedený formalistický výklad finančních orgánů. Nejvyšší správní soud nesdílí názor městského soudu, že *„výmalbu, opravu a údržby či pořízení povinného vybavení IROP“* si stěžovatel měl *„zahrnout mezi aktivity Projektu“* a neučinil-li tak, jde to k jeho tíži. Právě s ohledem na obvyklost takovýchto činností při koupi nemovité věci (zvláště pak Bytového domu) je požadavek na jejich explicitní výčet mezi aktivitami Projektu nepřiměřený. Městský soud sice uvádí, že neopominul bod 5.5 písm. d) studie proveditelnosti, dle kterého *„ukončení realizace projektu bude spočívat ve vyklizení a předání bytového domu“*, přesto jej nepovažuje za relevantní, a to navíc s nepřesvědčivým odůvodněním, že *„předání bytového domu samo o sobě není samostatnou aktivitou projektu, neboť je součástí procesu nákupu nemovitosti“*. K předání nemovitosti ovšem zpravidla dochází až po zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí (jako tomu bylo i v posuzovaném případě), tudíž stěžít mohl být *„proces nákupu nemovitosti“* ukončen již okamžikem právních účinků vkladu vlastnického práva ve prospěch stěžovatele (jak dovodil městský soud). A navíc, pokud není předání Bytového domu samostatnou aktivitou Projektu (s čímž Nejvyšší správní soud v daném případě souhlasí), pak by neměly být samostatnou aktivitou ani ostatní činnosti běžně spojené s koupí Bytového domu, mezi které lze jistě zařadit i městským soudem zmíněné *„výmalbu, opravu a údržby či pořízení povinného vybavení IROP“*. Pro úplnost lze odkázat na bod 2.3 Specifických pravidel, kde se uvádí, že nástrojem dosažení cíle dotačního programu je pořízení bytů pro potřeby sociálního bydlení a *„pořízení nezbytného základního vybavení“*.

[97] Ač se tedy správce daně skutečně nemusí držet závěrů poskytovatele dotace, neboť pro něj nejsou závazné (jak v dané souvislosti poznamenává městský soud), chce-li zaujmout výklad diametrálně odlišný (navíc v neprospěch příjemce dotace), musí se s takovým výkladem poskytovatele dotace přesvědčivě vypořádat. To žalovaný v otázce data ukončení realizace Projektu neučinil, neboť argumentoval nepřesvědčivě již shora uvedeným formalistickým výkladem o *„jediné aktivitě Projektu“* a výklad poskytovatele dotace proto shledal v *„jistém rozporu“* podmínkami dotace. Přesto městský soud výklad žalovaného

pokračování

aproboval, aniž by jej sám přesvědčivě doplnil, případně uvážil nad tím, zda při existenci vícero rovnocenných výkladů nevolit ten ve prospěch stěžovatele, coby příjemce dotace.

[98] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud činí dílčí závěr, že za datum ukončení realizace Projektu je třeba považovat 30. 11. 2017. V této části je tedy závěr finančních orgánů (a městského soudu, který jej aproboval) o pochybení č. 2 nesprávný. Jelikož se od určení správného data ukončení realizace Projektu odvíjí i pochybení č. 3 (a rovněž i pochybení č. 4 – viz odst. 92 napadeného rozsudku), je nesprávný i závěr o porušení rozpočtové kázně pro pochybení č. 3 (jak již bylo uvedeno výše, pochybení č. 4 není předmětem kasačního přezkumu) a minimálně v relevantní části i pochybení č. 6 týkajícího se bytu č. 7 (viz níže).

Otázky bytové nouze a čistého příjmu (pochybení č. 2)

[99] Jak již bylo uvedeno výše, finanční orgány pochybení č. 2 spatřovaly v částečném nesplnění účelu dotace tím, že stěžovatel nedodržel některé *podmínky pro nakládání se sociálními byty stanovené ve Specifických pravidlech*.

[100] Podmínky pro nakládání se sociálními byty jsou stanoveny v bodě 2.4 Specifických pravidel. Mezi podmínkami, které stěžovatel dle názoru finančních orgánů nedodržel, byla podmínka, že nájemce může být pouze osoba z cílové skupiny, tj. „osoba v bytové nouzi“, která prokáže, že „její průměrný čistý měsíční příjem v období 12 kalendářních měsíců před uzavřením nájemní smlouvy nepřesáhl 0,5násobek průměrné měsíční mzdy podle údajů ČSÚ“. Za „osoby v bytové nouzi“ se dle 2.5 Specifických pravidel mj. považují „osoby, které dostaly výpověď z nájemního bytu“. Osobou v bytové nouzi „se dále rozumí“ osoba, která nemá uzavřenu jinou nájemní smlouvu a nemá ve vlastnictví či spoluvlastnictví byt či dům pro ubytovací účely a zároveň její průměrný čistý měsíční příjem v období 12 kalendářních měsíců před uzavřením nájemní smlouvy nepřesáhl 0,5násobek průměrné měsíční mzdy.

[101] Podstata této části sporu spočívala v tom, zda stěžovatel splnil svou povinnost tím, že zájemce o bydlení informoval o podmínkách sociálního bydlení a jejich tvrzení, že tyto podmínky splňují, měl za prokázané již na základě jimi podepsaného čestného prohlášení, jehož formulářový vzor připravil poskytovatel dotace. Finanční orgány se při daňové kontrole s čestnými prohlášeními nespokojily a po stěžovateli požadovaly, aby nad rámec čestných prohlášení prokázal, že osoby, s nimiž uzavřel nájemní smlouvy, jsou osobami z cílové skupiny a splňují podmínku maximálního měsíčního příjmu. To se ale stěžovateli v průběhu daňové kontroly podařilo prokázat pouze ve vztahu k některým nájemníkům. Následným prověřováním uvedených osob správce daně u některých z nich nedokázal ověřit, zda skutečně splňují podmínky sociálního bydlení, resp. u několika dovedl, že podmínky nesplňují.

[102] Městský soud ve shodě s finančními orgány dospěl k závěru, že stěžovatel sice neměl výslovně uvedenou povinnost zjišťování a ověřování údajů [sdělených zájemci o sociální bydlení – pozn. NSS], „z logiky věci vyplývá, že [stěžovatel] je k ověřování povinen, neboť je povinen ubytovávat toliko osoby z cílové skupiny, a pokud tuto povinnost ubytovávat pouze takové osoby nesplní, jde to k jeho tíži“; „pokud se [stěžovatel] spokojil s čestným prohlášením, která se ukázala jako nepravdivá či neúplná, podmínky dotace nesplnil“ (viz odst. 95 a 96

napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se za skutkových okolností nyní posuzované věci s uvedeným závěrem městského soudu neztotožňuje.

[103] Za podstatné Nejvyšší správní soud považuje předně tu nespornou skutečnost, že dle podmínek dotace stěžovatel neměl výslovně stanovenou povinnost ověřovat údaje, které mu zájemci o sociální bydlení sdělí v rámci čestného prohlášení, jehož formulářový vzor byl připraven poskytovatelem dotace. Nesporné je rovněž to, že stěžovatel si od všech zájemců o bydlení, se kterými později uzavřel nájemní smlouvy, vyplněné a podepsané čestné prohlášení vyžádal a správci daně je v rámci daňové kontroly předložil. Nelze tedy souhlasit s městským soudem, že by stěžovatel rezignoval „na splnění materiální podmínky, že byty mají být pronajímány toliko osobám z cílových skupin osob v bytové tísní“. Ze správního spisu poté vyplývá, že sám správce daně se snažil po řadu měsíců ověřit údaje o tom, zda nájemci, se kterými stěžovatel uzavřel nájemní smlouvy na byty v Bytovém domě, splňují podmínky pro sociální bydlení (zejména podmínku maximálního čistého příjmu). Nakonec sám uzavřel, že v několika případech „nebylo možné jakýmkoli objektivním způsobem ověřit, že spadají do jedné z cílových skupin osob v bytové nouzi“, a proto u těchto osob konstatoval nesplnění podmínky bytové nouze (viz odst. 97 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud v tomto ohledu přisvědčuje stěžovateli, že přístup správce daně (aprobovaný městským soudem) působí poněkud absurdně, pokud na jedné straně správce daně (vybaven nástroji, které mu dává daňový řád pro zajištění si součinnosti od třetích osob) ani po několikaměsíčním úsilí není schopen prokázat nepravdivost prohlášení nájemců o tom, že splňují podmínky pro sociální bydlení, ovšem na druhé straně takovéto ověření vyžaduje po stěžovateli (příjemci dotace), který jednak uvedenými procesními nástroji nedisponuje, ale hlavně musel zahájit využívání sociálního bydlení osobami z cílových skupin do tří měsíců od ukončení realizace Projektu (jinak by se dopustil porušení podmínek dotace, jak dovozovaly finanční orgány – viz str. 89 Zprávy o daňové kontrole a rovněž výše uvedené žalovaným provedené vymezení pochybení č. 2).

[104] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že ve většině čestných prohlášení nebyla vyplněna část, která byla určena pro „výčet dokladů o výši příjmů společně posuzovaných osob“ s popisem „nájemce zde uvede výčet všech dokladů, které použil k výpočtu výše příjmů, a to za každou posuzovanou osobu zvlášť“. Ovšem tato skutečnost sama o sobě na věci samé nic nemění. Je třeba si uvědomit, že čestné prohlášení je žádáno od osob sociálně slabších (těm primárně má být poskytováno sociální bydlení), tudíž na ně nelze mít přehnané požadavky z hlediska dokládání různých dokumentů, není-li konkrétně uvedeno, jaký typ dokumentu a od jaké instituce či osoby (např. zaměstnavatele) je vyžadován. Nejvyšší správní soud poukazuje na již zmíněný protokol o kontrole poskytovatele dotace (založený ve správním spisu), v němž na str. 9 stěžovatel poskytovateli dotace sděluje důvody, proč nemá doklady o příjmech od ostatních nájemců (tito je stěžovateli ve většině případů nepředložili, protože nemají žádné příjmy, které by mohli doložit). Nicméně poskytovatel dotace toto zdůvodnění neakceptoval a trval na tom, že stěžovatel měl ověřit skutečnosti obsažené v čestných prohlášeních (tudíž v této otázce se poskytovatel dotace shoduje s finančními orgány).

[105] Pro úplnost Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že výše uvedené posouzení se týká konkrétních okolností nyní projednávaného případu. Rozhodně tak není zpochybněno primární důkazní břemeno příjemce dotace, stejně jako obecně nízká důkazní síla čestných

pokračování

prohlášení v daňovém řízení. V posuzovaném případě ale čestná prohlášení zájemců o sociální bydlení byla předvídána poskytovatelem dotace a správce daně neučinil žádná zjištění, že by stěžovateli již *prima facie* měly vzniknout u některých zájemců o nájem bytu v Bytovém domě důvodné pochybnosti o pravdivosti jejich čestných prohlášení, že stanovené podmínky pro sociální bydlení splňují. Obecně přitom platí, že příjemce dotace není povinen prověřovat pravdivost čestného prohlášení předloženého třetí osobou, pokud mu o tom nevystanou relevantní pochybnosti (k tomu srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2025, č. j. 10 Afs 45/2024 - 47, odst. [22] a tam odkazované rozsudky tohoto soudu).

[106] Nejvyšší správní soud se dále neztotožňuje s posouzením finančních orgánů a městského soudu v otázce zohlednění exekučních srážek u nájemců při výpočtu jejich čistého příjmu. Aniž by bylo třeba se blíže zabývat tím, zda si lze při výkladu dotačních pravidel pro sociální bydlení vystačit městským soudem uváděnou „notorií“, že čistým příjmem se rozumí příjem po odečtení pouze částek na zdravotní a sociální pojištění a daň z příjmů, je třeba výklad finančních orgánů a městského soudu považovat za nesprávný již z toho důvodu, že samotný poskytovatel dotace zahrnul odečítání řádně zaplacených exekučních splátek při výpočtu započitatelného příjmu, byť tak učinil až ve verzi 1.5 Specifických pravidel, platné od 3. 4. 2020 (viz odst. 104 napadeného rozsudku). V tomto ohledu je totiž nesprávná úvaha městského soudu, podle které pozdější verze 1.5 Specifických pravidel na případ stěžovatele nedopadala, neboť správce daně posuzoval „*období mezi nejdříve 1. 2. 2017 a nejpozději 29. 2. 2020*“ (kasační soud upozorňuje, že v dalším řízení bude třeba vyjasnit konec posuzovaného období, a to s ohledem na datum zahájení daňové kontroly a vymezení kontrolovaného období ve Zprávě o daňové kontrole – viz výše).

[107] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009 - 63, publ. pod č. 2332/2011 Sb. NSS (právní věta č. III) učinil závěr, že *„[z] hlediska posuzování dodržení rozpočtové kázně je rozhodující skutkový stav, který tu je v době rozhodování územních finančních orgánů, a nikoliv ten, jenž existoval po určité část předchozího období“*. Tento názor pak následuje i novější judikatura tohoto soudu (srov. rozsudek ze 12. 10. 2023, č. j. 9 Afs 94/2021 - 36, odst. [23]). Jelikož finanční orgány rozhodovaly o porušení rozpočtové kázně stěžovatelem až poté, co vstoupila v účinnost verze 1.5 Specifických pravidel, která výslovně počítala se zohledněním exekučních splátek do určení výše příjmu zájemce o sociální bydlení, měly tuto skutečnost ve svých závěrech zohlednit.

[108] Nejvyšší správní soud v této otázce musí přisvědčit stěžovateli, že městský soud argumentuje nekonzistentně v neprospěch stěžovatele, pokud v odst. 106 napadeného rozsudku cituje ze stanoviska MMR ze dne 2. 12. 2021 a z jím citované věty dovozuje, že *„na exekuční srážky ve sledovaném období se možnost jejich odečtení od příjmů neuplatní ani dle poskytovatele dotace“*. Na jiných místech odůvodnění napadeného rozsudku, kde stěžovatel na výklad poskytovatele dotace odkazoval ve snaze podpořit jím zastávaný výklad, totiž městský soud k názoru poskytovatele dotace vůbec nepřihlíží s konstatováním, že správce daně není výkladem a závěry poskytovatele dotace vázán. Navíc v této konkrétní otázce městský soud z jím citované věty činí poněkud významově posunutý závěr, neboť poskytovatel dotace v odkazovaném stanovisku pouze konstatoval praxi při jeho kontrolách, která reagovala na verzi č. 1.5 Specifických pravidel účinnou od 3. 4. 2020,

nikoli že by se vyjadřoval „*k možnosti uplatnit*“ odečtení exekučních srážek od příjmů „*ve sledovaném období*“.

Otázka doby trvání nájemního vztahu (pochybení č. 2)

[109] Další z podmínek pro nakládání se sociálními byty stanovených ve Specifických pravidlech, kterou dle názoru finančních orgánů stěžovatel nesplnil, byla maximální doba trvání nájemního vztahu dva roky. Správce daně zjistil, že v jednom případě (byt č. 5) byla nájemní smlouva uzavřena na období od 1. 9. 2018 do 31. 8. 2021, tedy na tři roky. Stěžovatel argumentoval tím, že šlo o „*písařskou*“ chybu, kterou poté, co na ni byl správcem daně upozorněn, opravil vyhotovením nového (opraveného) znění nájemní smlouvy. Finanční orgány tuto „opravu smlouvy“ neakceptovaly, neboť neměly za prokázané, že se skutečně jednalo o administrativní chybu a že nájemní vztah ve skutečnosti netrval déle než dva roky. Městský soud tento názor žalovaného aproboval.

[110] Jakkoli lze připustit, že stěžovatel jistě mohl své pochybení řešit lépe (např. žalovaným zmíněným dodatkem k nájemní smlouvě), tak nelze souhlasit s názorem finančních orgánů, že by bez dalšího bylo možné učinit závěr, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení o uzavření nájemního vztahu pouze na dva roky. Finanční orgány i městský soud ponechaly stranou, že nájemce podpisem „opravené“ smlouvy vyjádřil souhlas s opravou v datu konce doby trvání nájemní smlouvy, tudíž z toho lze usuzovat na počáteční úmysl stran nájemní smlouvu skutečně uzavřít jen na dva roky. Pokud správci daně přesto vyvstaly pochybnosti o tom, zda se skutečně jednalo pouze o administrativní chybu, měl tuto svou důvodnou pochybnost náležitě odůvodnit, sdělit stěžovateli a vyzvat jej k prokázání jeho tvrzení. Ani žalovaný, ani městský soud ve svých rozhodnutích neuvádějí, že by správce daně takto postupoval, přestože ze správního spisu vyplývá, že k jiným skutečnostem správce daně výzvu k prokázání dle § 92 odst. 4 daňového řádu činil.

[111] Městským soudem i žalovaným (ve vyjádření ke kasační stížnosti) zdůrazňovaný časový kontext, že stěžovatel začal administrativní chybu tvrdit až poté, co na to byl správcem daně upozorněn, není příliš silným argumentem, neboť pokud si stěžovatel svého pochybení do té doby nebyl vědom, pak jej logicky ani netvrdil. Navíc se finanční orgány ani nezabývaly otázkou, čím by měl být tento jediný nájemní vztah výjimečný, že by u něj stěžovatel vědomě uzavřel nájemní smlouvy na dobu tří let, neboť ve všech ostatních případech stěžovatel splnil podmínku maximální doby nájmu dvou let. V neposlední řadě Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud i žalovaný ponechali zcela stranou, že poskytovatel dotace vysvětlení stěžovatele o administrativním pochybení akceptoval (viz sdělení MMR ze dne 2. 12. 2021). Byť platí již shora uvedené, že správce daně není vázán závěry poskytovatele dotace, měly se finanční orgány vypořádat s tím, proč zastávají názor opačný (přísnější) než poskytovatel dotace.

[112] Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s městským soudem, že by stěžovatelem uplatněné námitky směřující proti pochybení č. 2 nebyly důvodné. Nejvyšší správní soud nepředjímá, že se stěžovatel v žádném z jemu vytýkaných jednání nedopustil pochybení č. 2, ovšem považuje dosavadní posouzení finančních orgánů (aprobované městským soudem) ze shora popsanych důvodů za dílem nesprávné, dílem nedostatečně zjištěné.

Otázka rekonstrukce bytu č. 7 (pochybení č. 6 a v části i pochybení č. 2)

pokračování

[113] Pochybení č. 6 představuje nenaplnění závazného indikátoru (tj. nárůst kapacity sociálních bytů) a jeho podstata spočívá v nesporné skutečnosti, že byt č. 7 zůstal až do 31. 8. 2019 neobsazen nájemcem (nebyl pronajat) z důvodu nutnosti jeho rekonstrukce (stěžovatel tvrdil poruchu vodovodního potrubí, která si nakonec vyžádala rekonstrukci celého bytu). Městský soud se ztotožnil s finančními orgány, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno v tom, že potřeba rekonstrukce bytu č. 7 skutečně byla vyvolána událostí z vyšší moci (*vis maior*), tedy tvrzenou poruchou (havárií) vodovodního potrubí. Městský soud konstatoval, že ačkoli stěžovatel zásah vyšší moci tvrdil, nikdy svá tvrzení nepodpořil důkazy, přičemž již výše bylo uvedeno, že důkazní návrhy učiněné stěžovatelem k prokázání těchto tvrzení až v soudním řízení městský soud odmítl provést. Nejvyšší správní soud pro úplnost poznamenává, že stejný skutkový základ mělo i pochybení č. 2 spočívající v nezhájení využívání bytu č. 7 osobami z cílové skupiny do tří měsíců po ukončení realizace Projektu, a to ve vztahu k období od 1. 3. 2018 do 31. 8. 2019; období od 25. 11. 2017 do 28. 2. 2018 žalovaný vztahoval k neprávň určenému datu ukončení realizace Projektu (viz str. 38 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vypočítává výši dílčího odvodu za pochybení č. 2 u bytu č. 7 za období od 25. 11. 2017 do 31. 8. 2019).

[114] Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí s městským soudem, že důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení měl stěžovatel, tudíž tvrdil-li, že rekonstrukci v bytu č. 7 si vyžádala havárie vodovodního potrubí, byl povinen svá tvrzení také prokázat. Ovšem ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že postup správce daně vůči stěžovateli nebyl v této otázce procesně korektní a následné závěry o neprokázání důvodu (příčiny) neobsazení bytu č. 7 mohly být pro stěžovatele překvapivé.

[115] Ze správního spisu, který shromáždil správce daně, vyplývá, že v doplnění žádosti o platbu ze dne 31. 1. 2018 stěžovatel k výzvě poskytovatele dotace doložil fotodokumentaci Bytového domu a jednotlivých bytů, včetně prázdného bytu č. 7. V protokolu o kontrole ze dne 6. 12. 2018 provedené poskytovatelem dotace se konstatuje, že při místním šetření konaném dne 14. 6. 2018 na místě realizace Projektu kontrolující osoby navštívily několik bytů, které byly obydleny nájemníky, a dále že *„jeden byt je dle prohlášení kontrolované osoby v rekonstrukci z důvodu prasklého vodovodního potrubí“*; a dále že dne 10. 10. 2018 bylo provedeno druhé šetření v Bytovém domě, přičemž *„rekonstruovaná bytová jednotka je dle sdělení kontrolované osoby stále neobsazena“* (str. 5 a 6 protokolu o kontrole). Neobsazení bytu není v protokolu o kontrole považováno za porušení podmínek dotace a není to obsaženo v kontrolních zjištěních (tím si kasační soud vysvětluje, že se stěžovatel nevyjadřuje k neobsazení bytu č. 7 v námitkách proti kontrolním zjištěním). Ve zprávě o zajištění udržitelnosti Projektu předložené dne 3. 7. 2019 se v popisu plnění udržitelnosti Projektu uvádí, že dne 30. 11. 2017 byla ukončena fyzická realizace Projektu a *„od ledna až února 2018 byly všechny byty obsazeny osobami z cílových skupin“*, nicméně byt č. 7 nebyl pronajat, neboť *„došlo k havárii vody a z důvodů značně dožilých rozvodů“* bylo rozhodnuto o jeho rekonstrukci, která se značně protáhla (nakonec došlo ke kompletní rekonstrukci bytu).

[116] V protokolu správce daně o místním šetření ze dne 29. 7. 2019 se uvádí, že byt č. 7 je neobydlený a je v rekonstrukci. Správce daně učinil vůči stěžovateli výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 9. 2019 a poté dne 29. 10. 2019, ovšem ani jedna výzva se netýká prokázání tvrzení o rekonstrukci bytu č. 7 a jejích důvodech. Až dne 9. 4. 2020 pracovnice

správce daně zasílá stěžovateli e-mailovou zprávu, ve které jej žádá o bližší vysvětlení a prokázání havárie vodovodního potrubí a rekonstrukce bytu č. 7. Stěžovatel zasílá e-mailovou odpověď dne 7. 5. 2020, kde uvádí, že *k havárii nemají žádné fotky, zdokumentovanou mají až rekonstrukci, že se jednalo o přelom ledna/února 2018, spíše únor 2018, protože tam již rovněž počítali s uzavřením nájemní smlouvy, k čemuž nedošlo; na začátku počítali s lokální opravou a ve výsledku z tohoto byla celková rekonstrukce bytu*. Na tuto komunikaci navazuje další e-mail od pracovnice správce daně z počátku června 2020, ve které správce daně u bytu č. 7 žádá pouze zdokumentování tvrzení, že od 1. 9. 2019 byl byt č. 7 pronajat, čemuž stěžovatel vyhověl a nového nájemce doložil (a správce daně si začal prověřovat splnění podmínek pro sociální bydlení u tohoto nájemce). Byť se správce daně následně v dosavadním výsledku kontrolních zjištění ze dne 14. 4. 2021 (str. 49) zabývá otázkou rekonstrukce bytu č. 7, není tam jednoznačně konstatováno, že má tvrzení poskytnutá stěžovatelem za neprokázaná (správce daně sice zmiňuje, že stěžovatel nepřeložil ke svým tvrzením žádné důkazy, ale současně konstatuje také to, že si rekonstrukci při místním šetření sám ověřil). Poprvé se tak objevuje jednoznačné konstatování o nepředložení žádných důkazů k důvodům rekonstrukce bytu č. 7 (a typově jaké důkazy podle názoru správce daně mohl stěžovatel navrhnout) až ve Zprávě o daňové kontrole (str. 81 a násl.).

[117] Je tudíž zřejmé, že stěžovatel konzistentně komunikoval s poskytovatelem dotace a poté i se správcem daně skutečnost, že byt č. 7 byl po uvedené dobu neobsazen nájemcem z důvodu potřeby rekonstrukce, což si i oba kontrolní orgány samy ověřily v rámci místních šetření. Tvrzení o důvodech rekonstrukce bytu č. 7, za které stěžovatel označil havárii vodovodního potrubí, která nakonec vedla k rekonstrukci celého bytu (rozsah byl větší, než se původně stěžovatel domníval), považuje Nejvyšší správní soud za plausibilní a zjevně je tak hodnotil i správce daně, neboť poté, co mu je stěžovatel k výslovnému dotazu sdělil, tato tvrzení nezpochybnil, resp. kvalifikovaně nevyjádřil důvodné pochybnosti v rámci výzvy k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu. Stěžovateli tak z postupu správce daně nemuselo být zřejmé, že správce daně v dané souvislosti vyžadoval prokázat, nad rámec nesporné skutečnosti, že došlo k rekonstrukci bytu č. 7, též příčinu této rekonstrukce, jak je na to kladen důraz městským soudem (odst. 119 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěry finančních orgánů (aprobované městským soudem) o pochybeních stěžovatele dovozovaných z neobsazení bytu č. 7 neobstojí na základě dosavadních zjištění obsažených ve správním spisu.

Otázka zřízení zástavního práva (pochybení č. 7)

[118] Pochybení č. 7 spočívá v tom, že stěžovatel bez předchozího souhlasu ŘO IROP zatížil Bytový dům zástavním právem k zajištění zápůjčky sloužící k financování Projektu, neboť podmínky dotace připouštěly pouze zřízení „*zástavního práva k zajištění úvěru na financování projektu*“. Městský soud sice v obecné rovině přisvědčil stěžovateli, že institut smlouvy o úvěru není omezen pouze na vztahy mezi bankou a klientem, to však dle jeho názoru nic nezměnilo na správnosti závěru finančních orgánů o porušení bodu 16. 3 Obecných pravidel a bodu 12 písm. b) Podmínek dotace. Byť i samotný žalovaný připustil, že institut úvěru a zápůjčky ekonomicky slouží ke stejnému účelu, rozhodně pro městský soud bylo to, že se jedná o „*zcela jiné smluvní typy*“. Městský soud tak ve shodě s finančními

pokračování

orgány vyšel pouze z gramatického výkladu uvedené dotační podmínky, která připouštěla zřízení zástavního práva k zajištění „úvěru“ na financování Projektu.

[119] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že městský soud (na rozdíl od odůvodnění u jiných pochybení) přespříliš lpěl na formulaci uvedené podmínky, aniž by se ji pokusil vyložit v celkovém kontextu dotačních podmínek Projektu a s přihlédnutím k jejímu smyslu a účelu. Byť městský soud citoval z bodu 16.3 Obecných pravidel, v němž je obsaženo uvedené omezení pro zřízení zástavního práva (resp. obecně zcizení či zatížení majetku porízeného z dotace ve prospěch třetích osob), tak ponechal bez povšimnutí, že tento bod (označený jako *„Změnové řízení zahájené po vydání prvního právního aktu, které zakládá změnu právního aktu“*) upravuje jednu z variant změn Projektu v době mezi podáním žádosti o podporu a ukončení udržitelnosti Projektu. *„Změnu přitom může iniciovat žadatel, příjemce, ŘO IROP nebo CRR“*. *„Právním aktem“* se v případě Projektu dle bodu 24. Obecných pravidel rozumí Rozhodnutí o poskytnutí dotace. V úvodu bodu 16.3 Obecných pravidel je obsaženo *„upozornění“*, které uvádí, že *„změny, které mají vliv na aktivitu projektu, splnění účelu a cílů projektu nebo na dobu realizace projektu či udržitelnosti projektu, nesmí příjemce provést bez předchozího souhlasu ŘO IROP“*. Poté následuje výčet změn, které *„zakládají změnu právního aktu a vyžadují schválení ŘO“*, mezi kterými je zařazeno i předmětné omezení pro zřízení zástavního práva.

[120] Městský soud přisvědčením stěžovateli, že institut smlouvy o úvěru není omezen na vztahy mezi bankou a klientem, vyvrátil žalovanému jeho stěžejní argument, proč je třeba při výkladu uvedené dotační podmínky trvat pouze na přípustnosti zástavního práva k zajištění úvěru (žalovaný argumentoval dohledem České národní banky nad institucemi poskytujícími úvěry). Přesto městský soud bez bližšího odůvodnění konstatoval, že jde jen k tíži stěžovatelem, pokud bez předchozího souhlasu ŘO IROP zatížil majetek získaný z dotace k zajištění zápůjčky (nikoli úvěru), tedy *„zcela jiného smluvního typu“*. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s městským soudem, že by při výkladu uvedeného dotačního pravidla bylo bez významu srovnání institutu zápůjčky s institutem úvěru, pokud v daném případě institut zápůjčky sloužil výhradně k financování Projektu (to finanční orgány nikdy nepochybněly, navíc to bylo od počátku realizace patrné z výpisu z katastru nemovitostí a kupní smlouvy na Bytový dům předložených stěžovatelem poskytovateli dotace). Městský soud nezmínil jediný důvod, pro který by v posuzovaném případě financování Projektu prostřednictvím zápůjčky (oproti úvěru) představovalo *změnu, která by měla vliv na aktivitu projektu, splnění účelu a cílů projektu nebo na dobu realizace projektu či udržitelnosti projektu*, a proto by taková změna vyžadovala předchozí souhlas ŘO IROP (který o zřízení zástavního právu musel vědět, přičemž dle dotačních pravidel měl možnost iniciovat požadavek na změnu Projektu). Bez takového odůvodnění lze skutečně označit výklad městského soudu za ryze formalistický, jak namítal stěžovatel v kasační stížnosti. Stěžovatel zcela nepochybně byl povinen dodržovat nejen zákonné podmínky, ale též podmínky stanovené v Rozhodnutí o poskytnutí dotace (jak s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu argumentoval městský soud), ovšem stanovené podmínky dotace je nutné řádně vyložit, což představuje nejen ryze gramatický, ale též teleologický a logický výklad. Na právě uvedeném požadavku řádného a přesvědčivého výkladu nic nemění ani skutečnost, že v této otázce se výklad finančních orgánů shodoval s výkladem poskytovatele dotace.

[121] Nejvyšší správní soud tudíž shledal důvodnými i námitky směřující proti pochybení č. 7, neboť finanční orgány i městský soud při výkladu předmětného dotačního pravidla nedostatečně zohlednily jeho účel.

V. Závěr

[122] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však městskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož dospěl k závěru, že povaha věci umožňuje, aby o žalobě sám rozhodl, tudíž současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s., a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[123] Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku. V dalším řízení se tak bude žalovaný znovu zabývat otázkami, zda se stěžovatel skutečně v souvislosti s Projektem dopustil všech jemu doposud vytýkaných pochybení, která by představovala porušení rozpočtové kázně a za něž by mu měl být uložen odvod. Za tím účelem doplní skutková zjištění rozhodná pro své posouzení a opětovně vyloží dotační pravidla s přihlédnutím ke skutečnému účelu Projektu a smyslu jednotlivých relevantních dotačních pravidel; dále posoudí, zda byl účel Projektu zachován či naopak porušen, a případně jak se intenzita konkrétních porušení podmínek dotace promítá do určení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Na tomto místě Nejvyšší správní soud připomíná již výše zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, podle něhož *„[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. 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 (...)“*

[124] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského (resp. městského) soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[125] Jelikož stěžovatel dosáhl zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného, měl z procesního hlediska plný úspěch ve věci a náleží mu dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěšný nebyl.

[126] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacené soudní poplatky za žalobu a návrh na přiznání odkladného účinku žalobě (celkem

pokračování

4 000 Kč) a za kasační stížnost (5 000 Kč). Stěžovatel byl v řízení právně zastoupen, tudíž má právo na náhradu nákladů právního zastoupení, které tvoří odměna a náhrada hotových výdajů jeho zástupce. V řízení o žalobě byla odměna určena za tři úkony právní služby učiněné jeho zástupcem, konkrétně za (i) převzetí a přípravu zastoupení, (ii) sepis žaloby a (iii) podání ve věci samé ze dne 6. 12. 2023 [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“], tedy celkem ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí 300 Kč za každý z těchto tří úkonů právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), což je celkem 900 Kč. Odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti byla určena za dva úkony právní služby, konkrétně za (i) sepis kasační stížnosti, včetně jejího doplnění, a (ii) sepis podání ve věci samé ze dne 18. 6. 2024 (§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu), tedy celkem ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí 300 Kč za každý z těchto dvou úkonů právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), což je celkem 600 Kč. Zástupce stěžovatele není registrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Celková výše náhrady nákladů řízení činí v daném případě částku 26 000 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Václava Píchy, advokáta. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 4. února 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu