



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Martiny Radkové, Ph.D., ve věci žalobce **B. m. s. r. o.**, se sídlem Š. 66/9, O., zastoupeného Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 219/438, Ostrava, Mariánské Hory, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného č. j. 31211/14/5100-31462-705821, 31207/14/5100-31462-705821, 31206/14/5100-31462-705821 a 31209/14/5100-31462-705821 ze dne 26. 11. 2014, ve věci daně z nemovitostí,

t a k t o :

I. Žaloby se zamítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Čtyřmi žalobami doručenými soudu dne 25. 1. 2015 se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného, jimiž žalovaný změnil

k odvolání žalobce dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště Olomouc (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 1. 2014. Předmětnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z nemovitostí (dále jen „daň“) za zdaňovací období let 2010 až 2013. Usnesením ze dne 8. 9. 2016, č. j. 65 Af 7/2015-34 spojil krajský soud žaloby ke společnému projednání.

Správce daně v řádných termínech vyměřil žalobci za všechna posuzovaná zdaňovací období, tj. 2010 až 2013, daň ve výši, která se nijak neodchylovala od daně tvrzené žalobcem v příslušných daňových přiznáních. Dne 23. 8. 2013 byla správci daně doručena dodatečná daňová přiznání k dani za všechna posuzovaná zdaňovací období, v nichž žalobce uplatnil osvobození od daně u řady pozemků nacházejících se v katastrálních územích Hluchov, Přemyslovice a Bílovice, a to s odůvodněním, že tyto nejsou předmětem daně z důvodu uvedeného v § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDN“), neboť se jedná o lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy zvláštního určení ve smyslu § 8 zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „lesní zákon“). Tuto skutečnost žalobce dokládal Zásadami územního rozvoje Olomouckého kraje, které dle jeho názoru prokazují, že reálný stav předmětných lesů již minimálně od roku 2008 odpovídal kritériím pro lesy zvláštního určení, a dále rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2013, č. j. KUOK 57315/2013, kterým byly předmětné lesy nacházející se na pozemcích žalobce zařazeny do kategorie lesu zvláštního určení, což je dle žalobce rozhodnutí, jímž byl uvedený existující stav deklarován. Správce daně cestou postupu k odstranění pochybností žalobci sdělil, že obsah rozhodnutí o zařazení předmětných lesů do kategorie lesa zvláštního určení lze zohlednit až ve zdaňovacím období roku 2014, neboť toto nabylo právní moci dne 28. 6. 2013. Jelikož žalobce trval na svém právním názoru, uzavřel správce daně postup s tím, že pochybnosti nebyly odstraněny a nárok uplatněný žalobcem v dodatečných daňových přiznáních neuznal. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vydal dodatečné platební výměry na daň za všechna 4 zdaňovací období, jimiž doměřil daň ve výši 0 Kč, tj. fakticky potvrdil původně vyměřenou daň. K odvolání žalobce žalovaný napadené dodatečné platební výměry změnil, neboť dospěl k závěru, že správce daně pochybil, pokud daň původně vyměřoval dle pomůcek, když pomocí údajů v katastru nemovitostí lze daň spolehlivě stanovit dokazováním, a dále některé stavby kvalifikoval jako stavby podléhající jiné sazbě daně, než tvrdil žalobce v daňových přiznáních. V otázce možnosti vyloučení předmětných lesních pozemků z předmětu daně se však žalovaný zcela ztotožnil se závěry správce daně a podrobně zdůvodnil, proč je nutné rozhodnutí ze dne 26. 6. 2013, č. j. KUOK 57315/2013 považovat za konstitutivní.

B. Žalobní body

Žalobce v žalobě namítal, že:

- 1) žalovaný dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že rozhodnutí č. j. KUOK 57315/2013 má konstitutivní povahu, což lze dovodit i ze skutečnosti, že konstitutivní povaha daného rozhodnutí nevyplývá z žádného ustanovení

lesního zákona, kde není *expressis verbis* uvedeno např. „zařazení do kategorie lesa zvláštního určení vzniká právní mocí rozhodnutí správního orgánu“. Jedná se tedy o rozhodnutí deklaratorní, přičemž žalobce prokázal, že předmětné pozemky splňovaly podmínky pro zařazení do kategorie lesů zvláštního určení již minimálně od roku 2008 a jejich charakter se od té doby nezměnil;

- 2) žalovaný porušil § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), podle kterého měl vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, v daném případě ze skutečné charakteristiky lesů nacházejících se na předmětných pozemcích, a dále skutečnou povahu Zásad územního rozvoje Olomouckého kraje;
- 3) nebyly provedeny všechny jím navržené důkazy. Rozhodnutí žalovaného je nelogické a vnitřně rozporné, neboť žalovaný na jedné straně uvádí, že důkazy nebyly označeny, na straně druhé uvádí, že těmito důkazy jsou informační bulletiny a brožura. Jako důvod pro neprovedení těchto důkazů žalovaný uvedl jejich právní nezávažnost, aniž by odůvodnil, jak dospěl k závěru, že k důkazu lze provést jen „právně závazné“ skutečnosti. Tato pochybení činí rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným.

C. Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. K žalobním bodům uvedl, že:

- Ad 1) z jazykového výkladu § 8 lesního zákona plyne, že ne všechny lesy spadající pod jednu ze skupin uvedených v § 8 odst. 2 lesního zákona budou zařazeny do lesů zvláštního určení. Výraz „lze“ v § 8 odst. 2 lesního zákona je nutné vyložit v tom smyslu, že posouzení, zda daný les bude či nebude zařazen do kategorie lesů zvláštního určení, záleží na správní úvaze orgánu státní správy lesu. Z tohoto úhlu pohledu je pak rozhodnutí orgánu státní správy lesů podle § 8 odst. 3 lesního zákona bez pochyby konstitutivním rozhodnutím působícím *ex nunc*, neboť zakládá nové právní vztahy. Výraz „zařadit“ použitý v § 8 odst. 2 lesního zákona označuje proces, ve kterém je určitá skutečnost nově zakomponována do nějaké množiny skutečností, což rovněž svědčí o konstitutivní povaze daného rozhodnutí. Pokud by rozhodnutí dle § 8 odst. 3 lesního zákona bylo rozhodnutím deklaratorním, postrádalo by rozdělení na lesy dle § 8 odst. 1 lesního zákona a lesy dle § 8 odst. 2 lesního zákona smysl. Lesy splňující podmínky § 8 odst. 1 lesního zákona jsou lesy zvláštního určení *ex lege* a pozemky, na nichž se lesy dle § 8 odst. 1 lesního zákona nacházejí, pak návazně nejsou předmětem daně. V případě deklaratornosti rozhodnutí dle § 8 odst. 3 lesního zákona by pak lesy spadající pod § 8 odst. 2 lesního zákona byly lesy zvláštního určení fakticky také *ex lege*, ale o této skutečnosti by se ještě muselo vydávat deklaratorní rozhodnutí. Proto je nutné § 2 odst. 2 písm. b) ZDN v souvislosti s lesy zvláštního určení vykládat tak, že předmětem daně nejsou bez dalšího pozemky, na nichž jsou lesy dle § 8 odst. 1 lesního zákona, a dále pozemky, na nichž se nacházejí lesy dle § 8 odst. 2 lesního zákona, které byly rozhodnutím orgánu státní správy lesu

zařazeny do lesů zvláštního určení. Jelikož se dle § 13b odst. 1 ZDN daň vyměřuje za zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována, zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží (§ 13 ZDN), je nutné dospět k závěru, že lesní pozemek, na němž jsou lesy prohlášené rozhodnutím orgánu státní správy lesů za lesy zvláštního určení, není předmětem daně z nemovitostí poprvé ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém rozhodnutí dle § 8 odst. 3 lesního zákona nabylo právní moci, tj. v posuzované věci od roku 2014;

Ad 2) odkaz na § 8 odst. 3 d. ř. není v této věci případný. V průběhu daňového řízení nedošlo ke zpochybnění skutečného obsahu právního jednání ani jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, avšak skutečnost, že žalobcovy lesy již před vydáním rozhodnutí č. j. KUOK 57315/2013 pravděpodobně splňovaly podmínky § 8 odst. 2 písm. c) lesního zákona, není pro výpočet daně rozhodná. Ustanovení § 2 odst. 2 ZDN neváže vynětí z předmětu daně na skutečnost, že lesy nacházející se na pozemku splňují podmínky § 8 odst. 2 lesního zákona, ale na skutečnost, že na pozemcích se nacházejí lesy zvláštního určení, kteréžto se touto kategorií lesu stanou až konstitutivním rozhodnutím příslušného státního orgánu správy lesu, nikoliv jakýmkoli prohlášením uvedeným v zásadách územního rozvoje o tom, že pozemky žalobce byly v roce 2008 „územím se zvýšeným potenciálem pro rekreaci a cestovní ruch“;

Ad 3) žalobce v písemném vyjádření v odvolacím řízení uvedl, že „trvá na nutnosti doplnit všechny dosud neprovedené důkazy, které daňový subjekt pro prokázání těchto skutečností označil,“ na což žalovaný reagoval tak, že „pokud mel odvolatel na mysli dokumenty jmenované v příloze k podanému odvolání (informační bulletiny a brožura), pak nejsou tyto právně závazné a pro odvolací řízení jsou tedy irelevantní.“ Dle konstantní judikatury vyplývá, že správní orgán není povinen provést všechny důkazy, avšak musí o těchto nějak rozhodnout, a pokud se rozhodne navržené důkazy neprovést, musí tento svůj postup odůvodnit. Právní závěr, že propagační materiály nejsou schopny jakkoli prokázat, že lesní pozemky žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nepatřily do předmětu daně, je správný. Nadto je dle žalovaného podstatné, že jde o „pouhé“ propagační materiály zpracované žalobcem (či na jeho objednávku), pročež tyto rovněž nemají velkou vypovídací hodnotu. vedené pod sp. zn. 65 Af 9/2015.

D. Relevantní právní úprava

Podle § 2 odst. 1 ZDN předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí.

Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení předmětem daně z pozemků nejsou lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení.

Podle § 8 odst. 1 lesního zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2015, lesy zvláštního určení jsou lesy, které nejsou lesy ochrannými a nacházejí se

- a) v pásmech hygienické ochrany vodních zdrojů I. stupně,
- b) v ochranných pásmech zdrojů přírodních léčivých a stolních minerálních vod,
- c) na území národních parků a národních přírodních rezervací.

Podle odst. 2 písm. c) téhož ustanovení do kategorie lesů zvláštního určení lze dále zařadit lesy, u kterých veřejný zájem na zlepšení a ochraně životního prostředí nebo jiný oprávněný zájem na plnění mimoprodukčních funkcí lesa je nadřazen funkcím produkčním. Jde o lesy příměstské a další lesy se zvýšenou rekreační funkcí.

Podle odst. 3 téhož ustanovení o zařazení lesů do kategorie lesů zvláštního určení podle odstavce 2 a o vyřazení z této kategorie rozhoduje orgán státní správy lesů na návrh vlastníka lesa nebo z vlastního podnětu.

E. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud rozhodl při jednání v souladu s § 49 odst. 3 s. ř. s. bez přítomnosti žalobce a jeho zástupce, kteří byli k jednání řádně předvoláni, avšak bez omluvy se nedostavili.

Ze shora uvedeného vyplývá, že důvody, v nichž žalobce spatřuje nezákonnost žalobami napadených rozhodnutí nespočívají v důvodech, pro které žalovaný změnil dodatečné platební výměry správce daně, nýbrž výhradně v okolnostech týkajících se zdanění pozemků, na nichž se nacházejí lesy zvláštního určení, ohledně nichž dospěl žalovaný k totožným závěrům jako správce daně.

Argumentaci žalobce týkající se deklaratornosti rozhodnutí o zařazení lesa do kategorie lesů zvláštního určení považuje krajský soud za mylnou. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že rozhodnutí orgánu státní správy lesů dle § 8 odst. 3 lesního zákona je rozhodnutí, jehož výrok má konstitutivní povahu, neboť se jím zakládají (konstituuje) hmotná subjektivní práva a ukládají hmotné právní povinnosti, které tu předtím nebyly, tj. zakládá se jím nový právní vztah. Krajský soud zejména připomíná § 36 lesního zákona, který vlastníkům lesů zvláštního určení ukládá povinnost strpět omezení při hospodaření v nich (odst. 3) a zajistit opatření uložená orgánem státní správy lesů ke splnění účelu sledovaného jejich vyhlášením (odst. 4), a to za náhradu zvýšených nákladů, které s tím případně vzniknou. Již z této skutečnosti je zřejmé, že rozhodnutím, kterým je příslušný les zařazen do kategorie lesů zvláštního určení, může mít účinky toliko ex nunc (od nynějška – rozuměno od právní moci předmětného rozhodnutí orgánu státní správy lesů).

Tvrzení žalobce, že předmětné rozhodnutí je deklaratorní, neboť § 8 lesního zákona postrádá výslovné uvedení toho, že „zařazení do kategorie lesa zvláštního určení vzniká právní mocí rozhodnutí správního orgánu“, je liché. Krajskému soudu není znám žádný právní předpis, který by žalobcem popsáním způsobem

zdůrazňoval konstitutivní povahu určitého rozhodnutí, a to ani z oblasti individuálních aktů orgánů veřejné správy (např. rozhodnutí o vině a sankci u správního deliktu, rozhodnutí silničního správního úřadu o zařazení pozemní komunikace do kategorie dálnice, silnice nebo místní komunikace a jejich tříd, či stavební povolení) ani z oblasti rozhodnutí soudních (např. rozsudek o vině a trestu či o rozvodu manželství).

Odlišení konstitutivního a deklaratorního rozhodnutí lze dle krajského soudu vhodně demonstrovat např. na zmíněných pozemních komunikacích, kde v případě místních komunikací, silnic a dálnic je třeba dle § 3 odst. 1 zákona č. 13/1997 Sb. danou pozemní komunikaci zařadit správním rozhodnutím do příslušné kategorie, čímž (právní mocí takového rozhodnutí) tato teprve po právní stránce vznikne a stane se místní komunikací, silnicí či dálnicí příslušné třídy, zatímco účelové komunikace dle § 7 zákona č. 13/1997 Sb. vznikají z úředního hlediska "samovolně" samotným naplněním zákonných znaků a obdobně i zanikají. U posledně zmíněné kategorie pozemních komunikací zákon o žádném rozhodnutí silničního správního úřadu nehovoří, osoba, jež prokáže svůj právní zájem, však může (a v praxi tak nezřídka činí) požádat o určení existence příslušného právního vztahu, tj. existence či neexistence veřejně přístupné účelové komunikace na dotčeném pozemku, a to v řízení dle § 142 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř.“). Přestože tedy není sporu o tom, že ze stavebně technického hlediska může určitá komunikace dlouhodobě existovat, o jejím právním zařazení do příslušné kategorie, např. jako silnice I. třídy, musí rozhodnout příslušný správní úřad, přičemž teprve právní mocí předmětného rozhodnutí vznikají vlastníku dotčené komunikace i všem jejím uživatelům práva a povinnosti stanovené právními předpisy po příslušnou kategorii komunikací. Toto rozhodnutí je tedy jednoznačně konstitutivní, přestože § 3 zákona č. 13/1997 Sb. výslovně neuvádí, že příslušná komunikace (právně) vznikne teprve právní mocí příslušného silničního správního úřadu.

Pokud by měl platit závěr žalobce, postupoval by v případě lesů zákonodárce nepochybně obdobně, tj. pokud by za lesy zvláštního určení hodlal považovat např. příměstské lesy a další lesy se zvýšenou rekreační funkcí bez nutnosti tyto (konstitutivně) do příslušné kategorie zařadit, nepochybně by toliko stanovil pojmové znaky těchto kategorií lesa, přičemž v případě pochybností či sporů by se mohli vlastníci či jiné osoby dožadovat vydání deklaratorního rozhodnutí o existenci lesa zvláštního určení na příslušném pozemku dle § 142 s. ř.

Dále v podrobnostech krajský soud odkazuje na precizní argumentaci žalovaného, uvedenou v přezkoumávaných rozhodnutích, obsahující vyčerpávající gramatickou interpretaci příslušného ustanovení.

Na základě výše uvedeného výkladu je tedy zřejmé, že správce daně i žalovaný postupovali zcela v souladu se zákonem, když předmětné lesní pozemky zařadili do předmětu daně za zdaňovací období let 2010-2013.

Rovněž je lichý i žalobní bod 2), neboť § 8 d. ř. na popsanou situaci vskutku vůbec nedopadá. Správce daně i žalovaný vycházeli ze skutečného obsahu

žalobcem předloženého rozhodnutí ze dne 26. 6. 2013, č. j. KUOK 57315/2013, přičemž správně dovodili, že další žalobcem uplatněné důkazní prostředky (Zásady rozvoje Olomouckého kraje a informační bulletiny) nejsou s ohledem na konstitutivní povahu předmětného rozhodnutí k prokázání skutečností rozhodných pro správu daní způsobilé.

K žalobnímu bodu 3) krajský soud uvádí, že způsob, jakým se žalovaný vypořádal s důkazními návrhy žalobce učiněnými v odvolacím řízení, je sice formulačně značně neobratný, avšak tato vada nemá žádný vliv na zákonnost napadených rozhodnutí a žalobce nemohl být s ohledem na výše uvedené neprovedením navržených důkazů jakkoli zkrácen na svých právech ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Důvodem, pro který žalovaný nebyl povinen provést navržené důkazy, totiž bezesporu nebyla „právní nezávažnost“ předložených listin, nýbrž skutečnost, že tyto důkazy měly sloužit k prokázání tvrzení žalobce o faktickém stavu předmětných lesů, jakožto skutečnosti z hlediska podmínek pro stanovení daně nerozhodné. Zrušení napadených rozhodnutí z uvedeného důvodu by tedy bylo pouhým formalismem.

F. Závěr

Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žaloby jako nedůvodné zamítl. Žalobce nepostupoval v souladu se zákonem, když v dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období let 2010 – 2013 předmětné lesní pozemky označil jako nepatřící do předmětu daně z nemovitostí.

G. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Olomouci dne 20. září 2016

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph. D., v. r.
předsedkyně senátu