



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **AGRO 2000 s.r.o.**, se sídlem M. Horákové 390, Třebíč – Týn, zast. Mgr. Jakubem Trávníčkem, advokátem se sídlem Jílkova 2486/199, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2019, č. j. 26584/19/5100-31462-708633, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2020, č. j. 31 Af 71/2019 - 58,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2020, č. j. 31 Af 71/2019 - 58, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 6. 2019, č. j. 26584/19/5100-31462-708633, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 18 200 Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jakuba Trávníčka, advokáta se sídlem Jílkova 2486/199, Brno, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 14. 2. 2018, č. j. 426753/18/3005-70461-709913 (dále jen „platební výměr“), po provedení postupu k odstranění pochybností ve vztahu k obsahu podaného daňového přiznání, stanovil žalobkyni daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2017 ve výši 278 370 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 6. 2019, č. j. 26584/19/5100-31462-708633, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru a potvrdil jej.

[2] Neshledal důvodnými odvolací námitky proti neosvobození některých pozemků od daňové povinnosti. Správce daně konkrétně neuznal osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“) u pozemků p. č. 2252 v obci Čejkovice, k. ú. Čejkovice u Znojma; p. č. 197/4, p. č. 197/6, p. č. 197/8 a p. č. 306/6 v obci Moravský Krumlov, k. ú. Rokytná; p. č. 4445/1, p. č. 4445/13 a p. č. 4429/4 v obci a k. ú. Moravský Krumlov; a p. č. 1125/25 v obci a k. ú. Starovičky. Dále neuznal osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí u pozemků p. č. 2097/31, p. č. 4334/104, p. č. 1708/1, p. č. 2097/32, p. č. 4393/18 a p. č. 4393/19 v obci a k. ú. Moravský Krumlov; a p. č. 238/3, p. č. 388/1 a p. č. 364/25 v obci Moravský Krumlov, k. ú. Rokytná. Na základě místního šetření, provedeného během odvolacího řízení, dospěl žalovaný k závěru, že daň z těchto pozemků byla stanovena v souladu se zákonem a nebyly splněny podmínky pro jejich osvobození od daňové povinnosti.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který její žalobu rozsudkem ze dne 16. 12. 2020, č. j. 31 Af 71/2019 - 58, zamítl. Žalobkyně se domáhala osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí u pozemků, které jsou podle katastru nemovitostí druhem pozemku ostatní plocha, způsobem využití neplodná půda, a označovala je za pozemky remízku, hájů a větrolamů. Za základní zákonnou podmínku pro osvobození pozemků remízku, hájů, větrolamů a mezí od daně označil krajský soud skutečnost, že se nacházejí na pozemku evidovaném jako druh pozemku orná půda, nebo trvalý travní porost. Pojmy orná půda a trvalý travní porost je nutné vykládat v souvislosti s vyhláškou č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální vyhláška“), jako to učinil žalovaný. Nejde o vyjádření celkového rázu území, ale o označení druhu pozemku u konkrétní parcely v katastru nemovitostí, na níž se má remízek, háj, větrolam nebo mez nacházet.

[4] Tyto pozemky nebylo možné od daně osvobodit ani z důvodu, že by šlo o pozemky druhu ostatní plocha, které nelze žádným způsobem využít. Způsob využití pozemku neplodná půda, evidovaný v katastru nemovitostí, nevede k automatickému uznání nároku na osvobození od daně. Podstatné je naopak posouzení reálného stavu pozemku a nemožnost jeho využití žádným způsobem z objektivních důvodů, nikoli jen to, že je evidován jako neplodná půda. U žádného z pozemků se nepodařilo prokázat, že je takto zcela nevyužitelný. Obsah znaleckých posudků nebyl pro posouzení rozhodný, protože byly pořízeny dříve a za účelem převodu nemovitých věcí, takže se jejich popis pozemků k využitelnosti přímo nevztahuje.

[5] Co se týče neosvobození druhé skupiny pozemků od daně z nemovitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, krajský soud shledal závěry žalovaného správnými a zákonnými. Tyto pozemky jsou zapsané v katastru jako ostatní plocha, způsobem využití ostatní komunikace. Vedle zapsaného způsobu využití je třeba posoudit veřejnou přístupnost pozemku a další objektivní okolnosti v době, kdy se vlastník osvobození domáhá. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že z provedeného dokazování nevyplývá, že by se na pozemcích nacházela veřejně přístupná cesta nebo prozatímně nevyužívaná cesta. Po přenesení důkazního břemene

pokračování

žalobkyně nerozptýlila pochybnosti o tom, že pozemky jsou dočasně nevyužívanými cestami (např. výpověďmi osob, které je využívají).

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Pro tyto vady stěžovatelka navrhla rozsudek zrušit a věc krajskému soudu vrátit k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka namítla, že krajský soud opomenul vypořádat její argumentaci týkající se historického vývoje uplatňování práva v dané věci, rozporu použitého výkladu zákona s veřejným zájmem a nerovností, která z tohoto výkladu plyne. Z tohoto historického vývoje plyne jasný úmysl zákonodárce osvobodit od daně pozemky remízků, mezí, hájů a větrolamů bez ohledu na to, jak byly tyto krajinné prvky evidovány v katastru nemovitostí. Není logické, aby pouhou digitalizací katastrálních map došlo ke změně evidence v katastru nemovitostí, a tím k zániku nároku na osvobození od daně, i když fakticky k žádné změně v terénu nedošlo. Pakliže jsou v katastru nemovitostí evidovány jako ostatní plocha, jsou paradoxně zatíženy vyšší daní než zemědělsky využívané pozemky, což by v rozporu s veřejným zájmem mohlo vést ke snaze o jejich odstranění. Úmyslem zákonodárce proto nemohlo být osvobodit od daně pozemky s těmito krajinnými prvky v závislosti na tom, jak jsou evidovány v katastru nemovitostí. Rozdílnost daňové zátěže demonstrovala na příkladu.

[8] Je-li pozemek evidován v katastru nemovitostí jako ostatní plocha – neplodná půda, odráží se v tom i minulé zkušenosti s jeho využitelností. Nejde o krátkodobý nebo účelový rozmar jejich vlastníka, který by byl motivován snahou o osvobození od daně z nemovitých věcí. Stěžovatelka podniká, a proto má zjevně zájem na výnosnosti svých pozemků. Správce daně není jedinou relevantní autoritou schopnou posoudit objektivní využitelnost pozemků, jak se domnívá krajský soud. Stěžovatelka navrhovala řadu důkazních prostředků, jimiž chtěla doložit faktický způsob využití pozemků. To, že se krajský soud spokojil s názorem správních orgánů, je popřením práva na spravedlivý proces a zásady dokazovací.

[9] Závěry krajského soudu k osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí nemají oporu ve správním spise. Komunikace na těchto pozemcích sice fyzicky v současnosti nemusejí existovat (např. jsou dočasně rozorány). Jde však o dočasný stav. Nejsou zrušeny; k tomu by bylo nutné provedení změny v katastru nemovitostí na základě rozhodnutí silničního správního orgánu, a ani stěžovatelka jako vlastník pozemků není k takové změně oprávněna. Během komplexních pozemkových úprav vznikají běžně nově účelové komunikace, které dosud nejsou v terénu fyzicky zřetelné; jde o to, že tyto pozemky po zápisu pozemkové úpravy do katastru nemovitostí přechází do vlastnictví obce, která je využije ke zpřístupnění pozemků dalším vlastníkům, bude-li to nutné, tedy pokud bude potřebné zpřístupnit pozemek určitého vlastníka. Naopak komunikaci lze rozorot a obdělávat tehdy, je-li zemědělský hon obděláván jedním velkoplošným uživatelem pozemků, takže není třeba

zpřístupňovat jednotlivé parcely. Ani v takovém případě však komunikace nezaniká a je možné ji obnovit. Je proti smyslu zákonné úpravy, aby vlastník platil několikanásobně vyšší daň, je-li jeho vlastnické právo ve skutečnosti omezeno ve veřejném zájmu.

[10] Závěry krajského soudu jsou taktéž vnitřně rozporné. Zatímco u osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí nařídil zohlednit možný budoucí stav pozemku a jeho využitelnost, u osvobození podle písm. l) považoval budoucí stav pozemku za nerozhodný, naopak rozhodné je jen aktuální reálné využití. Stěžovatelka poukázala na to, že pozemky, u nichž se domáhala osvobození pro jejich určení jako veřejně přístupné účelové komunikace, chtěla původně zdanit jako ornou půdu, tj. v souladu s jejich aktuálním používáním, na což však správce daně nepřistoupil, protože tak nejsou evidované v katastru nemovitostí.

[11] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že se s napadeným rozsudkem po právní stránce zcela ztotožňuje, a navrhl kasační stížnost zamítnout. Co se týče údajně opomenuté námitky historického kontextu, krajský soud na ni reaguje v bodě 22. svého rozsudku. Pozemky stěžovatelky nespĺňují základní podmínku pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí, protože se remízky, háje a větrolamy nenacházejí na parcele evidované v katastru nemovitostí jako orná půda nebo trvalý travní porost. Stěžovatelka se dovolává nepřipustně rozšiřujícího výkladu, který by byl založen jen na subjektivním označení hospodářsky nevyužívaných pozemků jako remízky. Žalovaná aplikovala dané ustanovení podle doslovného výkladu, který dříve přijaly i další krajské soudy. Teleologický výklad nemůže vést k libovůli. Stěžovatelka se navíc mylí, když tvrdí, že v minulosti nebylo vyžadováno, aby se remízky nacházely na určitém druhu pozemků. Osvobození pozemků evidovaných jako ostatní plocha podle druhé části § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí je možné, jsou-li objektivně zcela nevyužitelné. Označení jako „neplodná půda“ není rozhodné. Osvobození od daně lze odepřít, i pokud pozemek může být využíván v budoucnu.

[12] Ani pro osvobození pozemků podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí nebyla splněna podmínka, aby byla hlavním účelem pozemků jejich veřejná přístupnost. Obnovení komunikace v budoucnu nelze předjímat. Pokud k obnově komunikací dojde, bude na stěžovatelce, aby prokázala naplnění zákonných podmínek pro osvobození od daně. Nelze však dospět k osvobození jen na základě hypotetické možnosti zbudovat komunikaci.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na kasační námitku, že krajský soud opomenul vypořádat část žalobních námitek týkajících se historického vývoje právní úpravy a rozporu interpretace zvolené žalovaným s veřejným zájmem. Úplně

pokračování

opomenutí žalobní námitky vede k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a je důvodem pro jeho zrušení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; obecně k požadavkům na odůvodnění soudních rozhodnutí viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[15] Krajský soud stěžovatelčiny námitky neopomenul. Nereagoval sice výslovně na argumentaci vývojem právní úpravy. V bodě 22. napadeného rozsudku však zřetelně vyložil svůj právní názor na interpretaci pojmu „orná půda“ a „trvalý travní porost“ v § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. Z toho implicitně plyne, že se neztotožnil se žalobní argumentací tvrdící, že je zbytečným formalismem vycházet z druhu pozemku evidovaného v katastru nemovitostí, a naopak je třeba jej posuzovat „materiálně“ podle skutečného rázu území. NSS připomíná, že soud není povinen reagovat jednotlivě na každou dílčí námitku, pokud ve svém celku zdůvodní své rozhodnutí tak, že představí vlastní ucelený argumentační systém, který současně vypořádá hlavní obsah a smysl žalobní argumentace (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, či ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 As 95/2019 - 29). Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani z jiných důvodů, včetně tvrzené vnitřní rozpornosti jeho odůvodnění (viz níže).

III. a) Daň z nemovitých věcí

[16] Předmětem daně z nemovitých věcí jsou pozemky evidované v katastru nemovitostí (§ 2 zákona o dani z nemovitých věcí).

[17] Některé konstrukční prvky této daně (základ daně v § 5 a sazba daně v § 6 téhož zákona) se odvozují od druhu pozemku, který je předmětem daně. Údaj o druhu pozemku je jedním z údajů evidovaných v katastru nemovitostí, jak stanoví § 3 odst. 2 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální zákon“). Oba předpisy jsou zjevně vzájemně provázané.

[18] Zákon o dani z nemovitých věcí používá pro označení jednotlivých druhů pozemků stejné pojmy jako katastrální zákon v § 3 odst. 2. Též z vývoje právní úpravy je zřejmá snaha zákonodárce „sladit“ používanou terminologii v obou předpisech. Příkladem může být dále rozebíraný § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. Jeho znění účinné od přijetí zákona do 31. 12. 2001 stanovilo, že se od daně osvobozují *pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, loukách a pastvinách, pozemky pásma hygienické ochrany vod I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*. Zákonem č. 483/2001 Sb. došlo k novelizaci, která nahradila formulaci „na orné půdě, loukách a pastvinách“ formulací „na orné půdě, trvalých travních porostech“ (znění platné do 31. 12. 2019). Tato změna odráží novelu tehdy účinného zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů, která s účinností od 1. 9. 2000 nahradila v jeho § 2 odst. 3 druhy pozemku louky a pastviny pojmem trvalý travní porost. Závěr o vzájemné provázanosti obou předpisů lze navíc dovozovat i z principu jednoty a bezrozpornosti právního řádu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007 - 91, č. 2112/2010 Sb. NSS, bod [22]).

[19] Podle § 1 odst. 2 písm. a) katastrálního zákona je katastr nemovitostí zdrojem informací, které slouží mj. pro účely daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Správce daně proto při správě daně vychází z údaje o druhu pozemku evidovaného v katastru nemovitostí, není jím ale bezpodmínečně vázán (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 Afs 24/2008 - 63, č. 1752/2009 Sb. NSS). Mezi účastníky je nesporné, že daň byla stanovena v souladu s tím, o jaký druh pozemků jde podle údaje v katastru nemovitostí.

[20] Stěžovatelka se domáhá rozdílného výkladu § 4 odst. 1 písm. k) a písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, z nichž podle ní plyne nárok na osvobození od daně u pozemků vymezených výše v bodě [2].

III. b) K osvobození pozemků podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí

[21] Podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí se od daně z nemovitých věcí osvobozují (ve znění účinném v rozhodném období, až do 31. 12. 2019) *pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat.*

[22] Stěžovatelka odkazuje na jasný úmysl zákonodárce stanovit nárok na osvobození od daně u všech remízků a mezí bez ohledu na to, na jakém druhu pozemku se podle katastru nemovitostí nacházejí. Zdaňování pozemků druhu ostatní plocha, na nichž se nacházejí meze a remízky, má jinak poté, co byla provedena změna vedení katastru nemovitostí ze zjednodušené evidence, paradoxní a nerovné dopady.

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že z jazykového výkladu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí plyne souvislost mezi osvobozením pozemku, na němž se nachází remízek, háj, větrolam nebo mez, a druhem pozemku, na němž se tento krajinný prvek [srov. § 3 odst. 1 písm. b) zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů] nachází. Osvobození je navázáno na to, že se nachází na pozemku evidovaném jako orná půda či trvalý travní porost. Tato souvislost mezi druhem pozemku, na němž se krajinný prvek nacházel, a nárokem na jeho osvobození od daně existovala již od přijetí zákona o dani z nemovitých věcí, což NSS demonstroval výše v bodě [18] srovnáním novelizací textu obou předpisů.

[24] Současně však NSS shodně jako stěžovatelka usuzuje, že úmyslem historického zákonodárce bylo osvobodit od daně všechny pozemky, které plnily ekologické funkce remízků, hájů, mezí a větrolamů, a motivovat tak vlastníky či uživatele pozemků k jejich zachování. To lze jednoznačně dovodit ze znění důvodové zprávy k zákonu o dani z nemovitých věcí, která uvádí: „*Pod písm. j), k) a m) se osvobozují pozemky z důvodu ekologického zájmu.*“ (sněmovní tisk č. 659, VI. volební období České národní rady, dostupné z <https://www.psp.cz/>)

[25] Také teleologickým výkladem § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí lze dojít k tomu, že cílem osvobození bylo daňově zvýhodnit ty pozemky, na nichž se nacházejí z ekologického hlediska hodnotné prvky. Kvůli jejich existenci vlastník nemůže svůj pozemek plně obhospodařovat, přesto je jejich zachování

pokračování

nanejvýš žádoucí kvůli významnému pozitivnímu vlivu na širší okolí. Osvobození od daně má mít motivační funkci pro zachování těchto prvků v zemědělské krajině, protože zajišťuje, aby poplatník daně nenesl daňové náklady za tento jinak hospodářsky nevýnosný pozemek (přínos těchto ekologických prvků je dlouhodobý, neprojevuje se ale přímým ziskem vlastníka).

[26] Od přijetí této úpravy však došlo k významným změnám souvisejících okolností. Právní úprava byla přijata v době, kdy se značná část zemědělské půdy evidovala tzv. zjednodušeným způsobem (§ 62 katastrálního zákona). Jak shrnula obecná část důvodové zprávy k zákonu č. 364/2019 Sb., novelizujícímu zákon o dani z nemovitých věcí v § 4 odst. 1 písm. k): *„Od počátku účinnosti zákona o dani z nemovitých věcí, tj. od 1. 1. 1993, je osvobození remízků, hájů, větrolamů a mezí dle první části uvedeného ustanovení vázáno pouze na pozemky evidované v katastru nemovitostí v druhu pozemku orná půda a trvalý travní porost. V současné době se ukazuje, že řada pozemků, na nichž se nachází zmíněné významné krajinné prvky, byly dříve evidovány v katastru nemovitostí tzv. zjednodušených způsobem. V těchto případech druh pozemku evidován nebyl. Pokud byla v určitém katastrálním území zjednodušená evidence odstraněna, pozemky jsou evidovány standardně v katastru nemovitostí, tj. je veden i druh pozemku. Praxe ukázala, že v řadě případů pozemky s vybranými významnými krajinnými prvky jsou evidovány v druhu pozemku ostatní plocha. Jinou možností je i to, že u pozemku došlo ke změně druhu pozemku v důsledku obnovy katastrálního operátu provedené na podkladě výsledků komplexních pozemkových úprav. Dnes se proto vybrané významné krajinné prvky mohou nacházet i na jiných druzích pozemků (nejen na zemědělských pozemcích). V rámci podpory opatření proti dopadům klimatických změn, zejména nedostatku vody v krajině a zachování biodiverzity zemědělské krajiny se proto navrhuje stávající úpravu tohoto osvobození upřesnit a zjednodušit podmínky, za kterých jsou pozemky, na nichž se nachází vybrané krajinné prvky, osvobozeny od daně z pozemků.“* (důraz doplněn NSS)

[27] Pro úplnost NSS doplňuje, že tímto novelizačním zákonem došlo s účinností od 1. 1. 2020 ke změně úpravy v § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. Nárok na osvobození od daně nyní zákon spojuje se zápisem do evidence ekologicky významných prvků podle zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů. Z důvodové zprávy k této novele je zřejmé, že jde o reakci zákonodárce právě na paradoxní situaci popisovanou v kasační stížnosti stěžovatelkou, kdy pouze z důvodu administrativní změny ve způsobu vedení katastru nemovitostí pozbyly pozemky remízku (dočasně) osvobození od daně, přestože fakticky jde stále o pozemky remízku obklopených ornou půdou nebo trvalým travním porostem.

[28] Nejvyšší správní soud proto vycházel z toho, že ačkoli se podle jazykového výkladu nárok na osvobození pozemků od daně vztahuje jen k vyjmenovaným krajinným prvkům s ekologickou funkcí nacházejícím se na druhu pozemku orná půda nebo trvalý travní porost, představuje jazykový výklad pouze „prvotní přiblížení se normě“ (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, bod 31. a v něm citovaná judikatura). Je třeba řádně zohlednit smysl a účel zákona: *„Soud přitom není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případech, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho*

vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.“ (nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96)

[29] Zohlednění dalších metod interpretace § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí pak vede k závěru, že u pozemků evidovaných jako druh pozemku ostatní plocha, jež plní ekologickou funkci remízku, mezí, hájů či větrolamů, nelze vycházet výhradně z toho, že se nenacházejí na druhu pozemku, s nímž se podle textu zákona pojí nárok na osvobození od daně. Pokud se plátce daně dovolává osvobození podle tohoto ustanovení u pozemku evidovaného v katastru nemovitostí jako druh ostatní plocha, je třeba posoudit, zda tento pozemek plní ekologickou funkci jako remízek, háj, větrolam nebo mez, které jsou jinak obklopeny ornou půdou či trvalým travním porostem. NSS nemůže akceptovat argument naznačený žalovaným, že takové posouzení by bylo „čistě subjektivní“. I v době, kdy se tyto krajinné prvky nacházely na pozemcích orné půdy nebo trvalého travního porostu, správce daně vyhodnocoval, zda jsou naplněny zákonné podmínky pro osvobození od daně, tedy zda se na pozemku či jeho části skutečně nachází remízek, háj, větrolam nebo mez. Stejná kritéria je možné použít i nadále. Pokud tuto funkci pozemek nadále plní a k evidenci druhu pozemku ostatní plocha došlo změnou způsobu vedení katastrálního operátu (přechod ze zjednodušeného způsobu vedení katastru nemovitostí), případně i jinou administrativní úpravou, nikoli však změnou charakteru pozemku, způsobu jeho využití (odrážejícímu se ve změně druhu pozemku) nebo ztrátou jeho ekologické funkce, zůstává zachován nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí.

[30] Nejvyšší správní soud ostatně srovnatelný přístup zaujal v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 366/2019 - 35, č. 4037/2020 Sb. NSS. V něm se zabýval otázkou osvobození příjmu získaného z prodeje pozemku a na něm stojící chaty od daně z příjmu podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V bodě [20] odmítl, že by důsledkem změny soukromoprávní úpravy (vnesení zásady *superficies solo cedit* do stávajících právních vztahů pomocí § 506 odst. 1 ve spojení s § 3058 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů) byla ztráta osvobození od daně z příjmu: „[P]ouze v důsledku odlišného soukromoprávního vymezení nemovitých věcí nelze podrobit zdanění příjem do té doby daňově osvobozený.“ Dále zkritizoval doslovný jazykový výklad, neboli „mechanický způsob, jakým stěžovatel aplikuje nové pojetí nemovitých věcí na posuzovanou věc, [který] vede k nepřiměřeným dopadům, které jsou v rozporu se smyslem a účelem zákona“ (bod [19]). Pro NSS bylo naopak rozhodující, že změnou právní úpravy nedošlo ke změně rozsahu ani obsahu vlastnictví k chatě, která se stala součástí pozemku, že daňový subjekt mohl legitimně očekávat osvobození příjmu z jejího prodeje od daně a že zákonodárce tyto negativní důsledky zcela jistě nezamýšlel.

[31] Podobné úvahy jsou relevantní i v případě stěžovatelky. Podle stejné logiky jako v rozsudku č. j. 10 Afs 366/2019 - 35, ani v důsledku změny způsobu evidence těchto pozemků v katastru nemovitostí není namístě podrobit zdanění nemovitost, která do této změny způsobu evidence byla osvobozena, přičemž na důvodech pro její osvobození se v důsledku změny způsobu vedení katastru nemovitostí nic nezměnilo. Je-li jediným důvodem neosvobození od daně z nemovitých věcí to, že po změnách ve

pokračování

způsobu vedení katastru nemovitostí jde o pozemek druhu ostatní plocha, zatímco jeho funkce remízku, háje, větrolamu nebo meze zůstala zachována, pak tato změna nemůže vést k odepření nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí, navíc když na tuto změnu stěžovatelka neměla vliv a na nárok na osvobození od daně mohla do té doby spoléhat. Povaha pozemku, stejně jako důvody jeho osvobození od daně, jimiž jsou potřeba ochrany a zachování jeho ekologické funkce, nebyly takovou změnou administrativního charakteru dotčeny. I skutečnost, že zákonodárce na situaci reagoval cestou legislativní změny, naznačuje, že výklad zastávaný žalovanou nezamýšlel. To však NSS nebrání odstranit dočasné paradoxní důsledky nerovného zdanění různých pozemků interpretací právní úpravy pro dobu před nabytím účinnosti novelizovaného zákona.

[32] Důsledkem striktního postupu podle jazykového výkladu první části § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí by naopak mohlo být i to, že smysl a účel tohoto ustanovení sledované zákonodárcem budou zcela popřeny. Aby NSS tento důsledek ilustroval, musí připomenout závěry, k nimž dospěli krajský soud a žalovaný ohledně aplikace druhé části § 4 odst. 1 písm. k) ve vztahu k posouzení nemožnosti osvobození pozemků stěžovatelky od daně z důvodu, že jde o pozemky druhu ostatní plocha, které nelze žádným způsobem využívat.

[33] Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl následující skutkové závěry. Pozemek p. č. 2252 (14 m²) v obci Čejkovice, k. ú. Čejkovice u Znojma, je svažitý, neudržovaný, zatravněný s náletovými dřevinami; je možné jej užívat jako ornou půdu, z odpovědi obce Čejkovice plyne, že je možné jej využít i pro vybudování komunikace nebo honitbu. Pozemek p. č. 197/4 (65 m²) je rovinatý, na rozhraní orné půdy, zarostlý keři, náletovými dřevinami a vzrostlými stromy; pozemek je možné využívat. Táž zjištění žalovaný zopakoval u pozemků p. č. 197/6 (41 m²) a p. č. 197/8 (31 m²); všechny se nacházejí v obci Moravský Krumlov, k. ú. Rokytná. Pozemek p. č. 306/6 (46 m²) v témže k. ú. pak slouží zčásti jako orná půda, zčásti jako nezpevněná cesta, a tak je pozemek možné využívat. Pozemky p. č. 4445/1 (130 m²), p. č. 4445/13 (49 m²) a p. č. 4429/4 (709 m²), v obci a k. ú. Moravský Krumlov, jsou přístupné, mírně svažitě, neudržované, zatravněné s náletovými dřevinami; u všech by bylo možné je po úpravě využívat (bez bližšího určení), u pozemku p. č. 4445/1 žalovaný výslovně navrhuje využití jako ornou půdu. Pozemek p. č. 1125/25 (716 m²) v obci a k. ú. Starovičky, nacházející se na rozhraní orné půdy a polní cesty, zarostlý neudržovanými křovinami, nelze podle sdělení obce Starovičky doručeného žalovanému dne 10. 4. 2018 ekonomicky využívat, plní funkci svahové terasy a brání před větrnou a vodní erozí; táž obec sdělením doručeným dne 30. 1. 2019 naopak uvedla, že pozemek lze využít k chovu hospodářských zvířat nebo honitbě, což vzal žalovaný zjevně za svůj závěr.

[34] Podmínka, že pozemek nejde využívat žádným způsobem, není naplněna tam, kde je pozemek nevyužitelný pouze z hlediska zemědělské produkce či k jinému hospodářskému účelu. Sama „neplodnost půdy“, evidovaná jako způsob využití pozemku z důvodu její nízké kvality, proto není dostačující pro osvobození pozemku od daně z nemovitých věcí podle tohoto ustanovení. Tak je tomu přesto, že tento údaj o způsobu využití pozemku v katastru nemovitostí by měl skutečně vypovídat spíše o objektivní kvalitě půdy a její zemědělské využitelnosti, nikoli o subjektivním přístupu

vlastníka k jejímu využívání. V tomto ohledu považuje NSS závěry krajského soudu za správné.

[35] Žalovaný nicméně dospěl u všech pozemků k závěru, že je možné je po určité úpravě využívat, a uváděl, že stěžovatelce nic nebrání pozemky zkulturnovat (odstranit dřeviny, rozorat) a obhospodařovat, tedy učinit z nich ornou půdu. Ve světle teleologického výkladu první části ustanovení je však zcela proti smyslu zákona doporučovat stěžovatelce takové způsoby využití pozemku remízků, hájů, mezí či větrolamů, které by vedly ke zničení jejich ekologické funkce. Zákonodárce jasně vyjádřil zájem tuto ekologickou funkci uchovat, ačkoli tak učinil v jiném ustanovení [v první části § 4 odst. 1 písm. k) zákona].

[36] Krajský soud naopak nepochybil tím, jak zhodnotil části znaleckých posudků jako důkazní prostředek. V bodě 34. rozsudku krajský soud logickým a srozumitelným způsobem zdůvodnil, proč na jejich základě nepovažoval za prokázaný závěr o nevyužitelnosti pozemků. NSS nezjistil, že by krajský soud nějaký stěžovatelčin důkazní návrh opomenul (stěžovatelka ani žádný konkrétní opomenutý důkaz neuvádí). I přes to, že v těchto dílčích otázkách postup krajského soudu ob stojí, jeho rozsudek i rozhodnutí žalovaného jsou postaveny na nesprávném právním názoru [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a kasační stížnost je proto v této části důvodná.

III. c) Osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí

[37] U dalších pozemků (vymezených v bodě [2] tohoto rozsudku) se stěžovatelka domáhala osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, podle něhož se od daně osvobozují *pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť*. Tvrdí, že se na nich nacházejí nebo v budoucnosti opět mohou nacházet veřejně přístupné účelové komunikace (polní cesty) ve smyslu § 7 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pozemních komunikacích“). Nesouhlasí s krajským soudem v tom, že pozemky nelze osvobodit od daně na základě toho, že jsou v katastru evidovány jako ostatní plocha se způsobem využití ostatní komunikace, a v některých případech s jejich využitím jako komunikace počítá i územní plán obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí.

[38] Stěžovatelka se v podstatě dovolává toho, aby její pozemky, evidované jako druh pozemku ostatní plocha, byly osvobozeny, protože jsou podle katastru nemovitostí využívány způsobem „ostatní komunikace“ ve smyslu přílohy ke katastrální vyhlášce, tzn. jako místní nebo účelové komunikace. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí však nespojuje nárok na osvobození s určitým druhem nebo způsobem využití pozemku, ale s tím, že se jedná o veřejně přístupný prostor. Proto je třeba na toto kritérium nahlížet z pohledu fakticity, nikoli z pohledu údajů evidovaných v katastru nemovitostí.

[39] Nejvyšší správní soud musí taktéž poukázat na to, že § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí specificky upravuje osvobození od daně pro pozemky, které jsou *zastavěné stavbou podle stavebního zákona, která je dálnicí, silnicí, místní komunikací, veřejnou účelovou komunikací, stavbou drah a na dráze, leteckou, vodních cest a přístavů, pokud jsou v souladu s kolaudačním rozhodnutím nebo kolaudačním souhlasem stavebního*

pokračování

úřadu užívány k veřejné dopravě, a to v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb, a jiné pozemky určené pro veřejnou dopravu (důraz doplněn). Podle tohoto ustanovení je od daně osvobozen pozemek, který plní funkci dopravní, tedy jedná se o pozemní komunikaci (srov. § 2 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích). Tou je i účelová komunikace, jak stanoví § 2 odst. 2 písm. d) zákona o pozemních komunikacích, neboť i ty jsou obecně veřejně přístupné (srov. § 7 a § 19 téhož zákona). Proto dospěl NSS k závěru, že § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí je speciálním ustanovením vůči § 4 odst. 1 písm. l) téhož zákona, který sleduje „pouze“ charakter pozemku jako veřejně přístupného prostoru.

[40] V rozsudku ze dne 15. 11. 2007, č. j. 6 Ans 2/2007 - 128, č. 1486/2008 Sb. NSS, NSS vysvětlil, že *„ke vzniku veřejně přístupné účelové komunikace tedy není třeba správního rozhodnutí ani není podstatné, jak je příslušný pozemek, na němž se komunikace nachází, veden v katastru nemovitostí či jak byl evidován v minulosti. Podstatné je, zda tento pozemek splňuje veškeré znaky veřejně přístupné účelové komunikace uvedené v § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích, tedy zda jde o dopravní cestu, určenou k užití silničními a jinými vozidly a chodci, která slouží ke spojení jednotlivých nemovitostí pro potřeby vlastníků těchto nemovitostí nebo ke spojení těchto nemovitostí s ostatními pozemními komunikacemi nebo k obhospodařování zemědělských a lesních pozemků.“* (obdobně i judikatura civilních soudů, viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 22 Cdo 1601/2006) Ani vymezení komunikace v územním plánu nezakládá účelovou komunikaci, pokud nejsou splněny další zákonné znaky (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2011, sp. zn. 22 Cdo 3158/2009). Ke vzniku účelové komunikace tudíž dochází fakticky naplněním zákonných a judikatorně dovozených znaků; k jejich vymezení a výkladu existuje rozsáhlá a ustálená judikatura (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 268/06, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5 As 140/2014 - 76, č. 3540/2017 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2017, č. 5 As 140/2014 - 85, č. 3571/2017 Sb. NSS).

[41] Stěžovatelka v kasační stížnosti nijak konkrétně nerozporuje skutkový závěr, že se na jejích pozemcích v současnosti účelové komunikace nenacházejí. Podle skutkových závěrů žalovaného byla část z nich rozorána, jiné jsou zarostlé travou a náletovými dřevinami. Stěžovatelka se v kasační stížnosti blíže nevěnovala ani poznatku správce daně ohledně pozemku p. č. 4334/104 v obci a k. ú. Moravský Krumlov, na němž se nachází nezpevněná, částečně zatravněná polní cesta, jak uvedl v bodě [20] svého rozhodnutí žalovaný.

[42] Jak správně uvedl krajský soud, důkazní břemeno k prokázání, že tento pozemek či další pozemky (na nichž se v době místního šetření zřetelná cesta nenacházela) naplňovaly ve zdaňovacím období znaky veřejně přístupné účelové cesty, tížilo stěžovatelku. Žádné důkazní prostředky, např. výslech svědků užívajících cestu, stěžovatelka nenavrhla a nepředložila ani deklaratorní rozhodnutí příslušného silničního úřadu o existenci veřejně přístupných účelových komunikací. Protože z výše citované judikatury plyne, že samotné evidované využití pozemku jako „ostatní komunikace“ ve smyslu přílohy ke katastrální vyhlášce není závazným dokladem toho,

že se na něm komunikace skutečně nachází, nepostačuje tato skutečnost ani pro osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí.

[43] Dále NSS posoudil námitku, že ačkoli nyní účelové komunikace na pozemcích nejsou, mohou na nich v budoucnu opět vzniknout, že je stěžovatelka jako jejich vlastník omezena z hlediska využití pozemku a že jsou pozemky veřejně přístupné. Pouhá možnost, že na pozemcích účelové komunikace vzniknou, však stěžovatelce nemohla založit nárok na osvobození, a to ani podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí, ani podle jeho písm. l).

[44] Evidence způsobu využití pozemku v katastru nemovitostí není závazným údajem a nevypovídá o faktické veřejné přístupnosti pozemků. V tom jsou správné závěry žalovaného, uvedené v bodě [44] jeho rozhodnutí. Jak příhodně uvedl, pozemek není veřejně přístupným prostorem jen proto, že není oplocený. Evidovaný způsob využití pozemku „ostatní komunikace“ ani nepředjímá, že skutečně v budoucnu vznikne nutná komunikační potřeba, kterou bude nezbytné uspokojovat právě umístěním účelové komunikace na tomto pozemku. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s posouzením této otázky krajským soudem.

[45] Nelze přisvědčit ani tomu, že není v možnostech stěžovatelky změnit způsob využití pozemku, eventuálně i druh pozemku, evidovaný v katastru nemovitostí. Pokud pozemek skutečně splňuje znaky účelové komunikace, může se stěžovatelka obrátit na příslušný silniční úřad s žádostí, aby v řízení podle § 142 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, deklaroval, že se na jejím pozemku účelová komunikace nachází. Na základě tohoto rozhodnutí pak může usilovat o změnu druhu pozemku v katastru nemovitostí. Omezení vlastnického práva, které údajně pociťuje, považuje NSS spíše za hypotetické, neboť ze zjištění správce daně a žalovaného plyne, že část dotčených pozemků byla obhospodařována.

[46] Upozorňuje-li stěžovatelka na skutečnost, že po provedení pozemkových úprav vznikají účelové komunikace i přes to, že dosud v terénu nejsou patrné, pak NSS připomíná, že závěr, že jsou navzdory tomu účelovými komunikacemi, vyslovila odborná literatura proto, aby existoval právní základ pro jejich užívání do doby, než budou patrné i v terénu (srov. komentář k § 7 v ČERNÍNOVÁ, M., K. ČERNÍN a M. TICHÝ. *Zákon o pozemních komunikacích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, cit. dle ASPI podle právního stavu k 2017). Nelze z toho však dovozovat, že pokud posléze z nejrůznějších příčin na těchto pozemcích účelové komunikace fakticky nevzniknou (tzn. pozemek se nevyužívá k uspokojení nutné komunikační potřeby), je dán nárok na jejich osvobození od daně. Námitky týkající se neosvobození pozemků od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) tedy NSS neshledal důvodnými.

[47] Důvodná není ani námitka, že by právní závěry krajského soudu byly vnitřně rozporné proto, že v případě § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí přikazují zohlednit potenciální budoucí využití pozemku, a v případě § 4 odst. 1 písm. l) téhož zákona k budoucímu využití pozemku naopak nepřihlíží. Tento rozpor pramení přímo z konstrukce jednotlivých ustanovení upravujících nárok na osvobození od daně. Nejde o vnitřní nekonzistentnost argumentace krajského soudu.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], NSS zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[49] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[50] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta ve výši 3 400 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů, plus režijní paušál 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky]. Zástupce stěžovatelky nedoložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 8 400 Kč.

[51] Náklady řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce ve výši 6 800 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a podání žaloby [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky, a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky]. Celkem náklady řízení o žalobě činí 9 800 Kč. Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 18 200 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Trávníčka, advokáta se sídlem Jílkova 2486/199, Brno, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 27. května 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu