



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **V. P.**
bytem X

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16118/20/5100-31462-804325,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16118/20/5100-31462-804325, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 3 120 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Doměření daně z pozemků žalobkyně

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště v Kolíně (dále „správce daně“), platebním výměrem dne 30. 4. 2018 vyměřil žalobkyni daň z nemovitých věcí na rok 2018

ve výši 3 876 Kč (daň z pozemků ve výši 2 760 Kč a daň ze staveb a jednotek ve výši 1 116 Kč). Z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že ve stejné výši byla žalobkyni vyměřena daň z nemovitých věcí v roce 2017 a v roce 2016.

2. Správce daně v druhé polovině roku 2018 neformálně telefonicky kontaktoval žalobkyni a sdělil jí, že nedoložila osvobození od daně z pozemků dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále „zákon o dani z nemovitých věcí“), které uplatnila. O tomto telefonátu správce daně sepsal úřední záznam až dne 5. 2. 2019.
3. Žalobkyně na telefonát správce daně (který se podle ní uskutečnil dne 29. 11. 2018) reagovala písemným podáním správcu daně doručeným dne 7. 12. 2018. V něm uvedla, že nevyužitelnost pozemku ve smyslu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí je dána svažitostí terénu, kterou dokládá přiloženou fotografií.
4. Dne 18. 1. 2019 správce daně žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2018. Výzvu zdůvodnil předpokladem, že žalobkyni bude daň doměřena a že její sdělení nárok na osvobození neodůvodňuje.
5. Dne 28. 1. 2019 žalobkyně správcu daně doručila přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2018, konkrétně z pozemku parc. č. Xa, katastrální území K., výměra 6 600 m² (dále „pozemek 1“), a z pozemku parc. č. Xb, katastrální území K., výměra 3 026 m² (dále „pozemek 2“). V přiznání uplatnila nárok na osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí z celé výměry obou pozemků. Ve vztahu k pozemku 1 uvedla, že není přístupný, neboť Městský úřad Kolín zrušil účelové přístupové komunikace č. 2993/4 a 2993/5. To podle ní prokazují přiložené snímky mapy katastru ze dne 26. 5. 2003. Přiložená fotografie podle ní také prokazuje, že přístup byl znemožněn i fakticky vybagrováním části původní komunikace. Ve vztahu k pozemku 2 uvedla, že jeho nevyužitelnost je dána svažitostí terénu. Jde podle ní o nepřístupný svah bývalé skládky saturačních kalů chemické továrny se svažitostí vyšší než 50 stupňů, který je zarostlý náletovými křovinami a hospodářsky nevyužitelnými dřevinami. K daňovému přiznání přiložila další dokumenty za účelem prokázání nároku na osvobození od daně (geometrický plán z roku 1991, výpis z katastru nemovitostí z roku 2005, snímek katastrální mapy ke dni 26. 5. 2003 a dvě fotografie, z roku 2006 a z roku 2018).
6. Z již zmíněného úředního záznamu ze dne 5. 2. 2019 vyplývá, že dne 30. 1. 2019 proběhlo místní šetření s cílem prověřit stav pozemků žalobkyně. Podle záznamu jsou pozemky zčásti zarostlé náletovými dřevinami a travou. Z jejich současného stavu je patrné, že žalobkyně neprovádí pravidelnou údržbu, čímž snižuje způsob jejich využití. To však nezavdává důvod k osvobození. Ohledně jednoho z pozemků žalobkyně správce daně uvedl, že jeho severní hranice je zakončena svahem o značném sklonu, ale do pozemků žalobkyně zasahuje pouze okrajově. Závěrem úředního záznamu správce daně konstatuje, že nárok na osvobození celé výměry pozemků žalobkyně je neopodstatněný. K záznamu jsou přiloženy 4 fotografie z 30. 1. 2019.
7. Dne 26. 2. 2019 proběhlo další místní šetření za účelem prověření faktického stavu pozemků žalobkyně, o kterém byl pořízen protokol a kterého se zúčastnil zmocněnec žalobkyně. V části „průběh místního šetření“ je uvedeno, že u pozemku 1 nebyl prokázán

relevantní důvod k uplatnění osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí a u pozemku 2 byl uznán důvod osvobození v rozsahu výměry 2 246 m² pro jeho značnou svažitost podle citovaného ustanovení. Osvobozená plocha byla zjištěna na základě mapových podkladů, ve kterých se stanovila souběžná linie mezi plotem na hranici pozemku 2 a nejbližše zakreslenou stavbou. Od takto stanoveného bodu měření byla změřena vzdálenost 19 metrů na hranici svahu. Zmocněnec žalobkyně uplatnil k popisu místního šetření připomínky. Především nesouhlasil se zněním zápisu, který podle něj nepřesně popisuje průběh šetření, navíc je protokol formulován jako nepřezkoumatelné rozhodnutí. Zmocněnec žalobkyně nesouhlasil s vypočteným rozsahem osvobození od daně z pozemku 2. Z geometrického plánu dovodil, že pozemek 2 měl být osvobozen v rozsahu výměry 2 445,62 m². Tento rozdíl je nicméně irrelevantní, protože předložené důkazy dle zmocněnce svědčí o právní i faktické nepřístupnosti – tedy slovy zákona jejich nevyužitelnosti – obou pozemků v celé jejich výměře.

8. Správce daně výzvou ze dne 26. 3. 2019 oslovil město Kolín k vyjádření, zda je využití předmětných pozemků jakkoliv administrativně vyloučeno, zda je reálné pozemky využívat ekonomicky, zda je možné budoucí využití pozemků (např. zastavění budovou, vybudování komunikace, rekreační či sportovní využití pozemků, využití pozemků pro honitbu, pro chov zemědělských zvířat apod., či jiné využití) a zda je ze strany města Kolín možnost strpět chůzi či jízdu přes pozemky v jeho vlastnictví, které sousedí s pozemky žalobkyně. Výzvu zdůvodnil jednak tím, že pro osvobození pozemku musí být, mimo jiné, vyloučena objektivní možnost jakéhokoliv využití. Jednak z katastrální mapy, kterou předložila žalobkyně, vyplývá, že vstup na její pozemky je možný pouze přes pozemky ve vlastnictví města Kolín parc. č. Xc a parc. č. Xd, k. ú. K. (dále „pozemky města“).
9. Město Kolín odpovědělo přípisem ze dne 11. 4. 2019, v němž uvedlo, že využití předmětných pozemků žalobkyně je v současné době omezeno z důvodu neexistence příjezdové komunikace, v budoucnu je reálné je ekonomicky využít, budoucí využití je pro komerční zónu a že v současné době město Kolín strpí chůzi přes pozemky města za účelem přístupu k pozemkům žalobkyně. K budoucímu využití pozemků město Kolín odkázalo na svůj územní plán.
10. Dne 22. 5. 2019 správce daně žalobkyni sdělil, že jí bude vyměřena daň za oba pozemky ve výši 2 987 Kč, a to z celé výměry pozemku 1 a z části pozemku 2 o výměře 780 m², že v rozsahu 2 246 m² uzná nárok na osvobození pozemku 2 podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. K neosvobození pozemku 1 správce uvedl, že jde o rovinatý pozemek s částečně zachovalým zpevněným povrchem a výskytem náletových dřevin. Ačkoliv k tomuto pozemku byla při výstavbě na sousedních pozemcích zrušena příjezdová cesta a žalobkyně skutečně nemá přístup k pozemkům, zákon o dani z nemovitých věcí neuvádí jako důvod osvobození neexistenci přístupové cesty. Pozemek 1 je v územním plánu města Kolín zanesen jako komerční zóna, jeho využití není omezeno ani ze strany města Kolín. Na pozemky žalobkyně je možný přístup přes pozemky města. Pokud budou odstraněny náletové dřeviny v rovinatých částech pozemků, bude možné je využívat. Ohledně pozemku 2 správce daně konstatoval, že jeho část se z velké části nachází v příkrém svahu, zatímco zbylá část o výměře 780 m² nikoliv. Proto není důvod osvobodit od daně pozemek 2 v celé jeho výměře. Správce daně popsal způsob výpočtu rozsahu osvobození. Správce daně je se žalobkyní ve shodě, že jde o pozemek evidovaný jako ostatní plocha, avšak jeho rovinatou část je možné využít; ze zákona o dani z nemovitých

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

věcí nevyplývá, že musí jít o využití komerční.

11. Žalobkyně dne 3. 6. 2019 reagovala na toto sdělení řadou námitek, které se obsahově víceméně shodují s později uplatněnými odvolacemi a žalobními námitkami. Mimo jiné uvedla, že tvrzení, že její pozemky jsou přístupné, nemá oporu v dokazování a správce daně nevyvrátil, že došlo k právnímu i faktickému zrušení přístupových komunikací, totéž platí o zajištění přístupu přes pozemky města. Žalobkyně nemá oprávnění vykácet náletové dřeviny, územní plán města Kolín respektuje extrémní svažitost pozemku 2, porostlého náletovými dřevinami, které plní stabilizační funkci stabilizace svažitého terénu. Kácení by bylo v rozporu s územním plánem a mohlo by narušit stabilitu svahu. Podle žalobkyně správce daně opakovaně tvrdil nedoloženost hranic pozemků v terénu, současně ale určil část pozemku 2 osvobozenou od daně, ačkoliv pokud nejsou známy hranice pozemku, nelze určit jeho plochu. Zatímco žalobkyně jí tvrzenou výměru provedla podle geometrického plánu pro zaměření hranic zpracovaného geodetem. Žalobkyně navrhla, aby správce daně řízení zastavil.
12. Správce daně dne 6. 8. 2019 vydal dodatečný platební výměr na daň z nemovitých věcí žalobkyně na rok 2018 (dále „dodatečný platební výměr“). Žalobkyni doměřil daň ve výši 232 Kč k poslední známé dani ve výši 3 876 Kč. Současně žalobkyni stanovil s odkazem na § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), penále ve výši 46 Kč. V odůvodnění zrekapituloval postup před doměřením daně; o místním šetření proběhlém dne 30. 1. 2019 se nezmínil. Správce daně uznal nárok na osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z pozemku 2 v rozsahu výměry 2 446 m² z důvodu velké svažitosti pozemku v rozsahu 580 m² daň doměřil. U pozemku 1 nárok na osvobození nepřiznal, proto doměřil daň z celé výměry 6 660 m².
13. K odvolání žalobkyně dne 30. 4. 2020 žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) zrušil část výroku dodatečného platebního výměru, kterým správce daně stanovil penále ve výši 46 Kč a ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdil. V odůvodnění konstatoval, že povinnost uhradit penále z doměřené daně uložil správce daně v rozporu s právními předpisy a s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“). Osvobození podle druhé části § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí podléhají pozemky, které jsou evidované v katastru nemovitostí jako ostatní plocha a musí u nich být vyloučena možnost jejich zemědělského či jiného ekonomického využití, ale i jakéhokoliv jiného využití. Při posuzování se musí vycházet z objektivních důvodů nemožnosti využívání, nikoliv z čistě subjektivního důvodu poplatníka (např. že v současné době nepřináší užitek, že nelze využít pro poplatníkem zamýšlené účely nebo že k pozemkům nemá vlastník přístup), tedy z kvality, resp. nekvality pozemku znemožňující jeho jakékoli využití (např. proto, že se na pozemku nachází skála, strž, močál apod.). Za možné způsoby využití lze považovat i budoucí využití pozemku po jeho úpravě. Žalovaný vyšel ze sdělení města Kolín, že využití pozemků žalobkyně je v současné době omezeno z důvodu neexistující příjezdové komunikace, v budoucnu je ale reálně možné pozemky ekonomicky využívat. Konstatoval, že město Kolín je svolné s chůzí přes své pozemky za účelem přístupu k pozemkům žalobkyně. Co se týče pozemku 1, z provedených místních šetření žalovaný dovodil, že u něj nejsou shledány důvody pro osvobození. Jedná se o rovinný pozemek bez skal a strží, s částečně zachovalým zpevněným povrchem a výskytem náletových dřevin. Pozemek 1 netrpí takovým faktickým znehodnocením, pro které by jej nešlo

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

hospodářsky či jinak využívat. Co se týče pozemku 2, žalovaný shledal důvod pro částečné osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí v rozsahu výměry pozemku odpovídající 2 446 m², ale nikoliv pro žalobkyni uváděný znemožněný přístup, ale pro kvalitu této části pozemku nacházející se v příkrém svahu neumožňující jakékoliv jeho využití. Zbylá část pozemku je rovinou zarostlou náletovými dřevinami. U této části pozemku 2 není vyloučena možnost dalšího využití, nelze proto akceptovat osvobození na celou jeho výměru. Stejně jako správce daně tak žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by její pozemky nebylo možné využívat, s výjimkou části pozemku 2.

Shrnutí žaloby

14. Žalobkyně žalobou brojí proti rozhodnutí daňových orgánů a navrhuje jejich zrušení. Rekapituluje, jak se žalovaný vypořádal s jejím odvoláním; podle ní se žalovaný s námitkami vad řízení, nicotnosti a nezákonnosti dodatečného platebního výměru nevypořádal. Proto žalobkyně uplatňuje tyto námitky znovu v žalobě. Podle žalobkyně se žalovaný v napadeném rozhodnutí věnoval právním otázkám, které s danou věcí nesouvisejí nebo je žalobkyně nenamítala. Naopak žalovaný nerespektoval řadu zákonných ustanovení, na která žalobkyně obecně odkazuje. Žalovaný přehlédl rozdíl mezi zemědělskými pozemky a pozemky v zastavěné části obce s územním plánem, který využití pozemků omezuje.
15. Žalobkyně považuje právní a fyzickou přístupnost a soulad se zákonnými omezeními jako podmínku realizace vlastnického práva k nemovitostem, a tedy i využitelnosti ve smyslu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. Způsob využití pozemků v obci upravuje územní plán; pozemky žalobkyně jsou v územním plánu města Kolín omezeny určením pro komerční využití (pozemek 1) a pro veřejnou zeleň (pozemek 2). Město Kolín porušilo povinnost pečovat o potřeby občanů obce, když právně i fyzicky zrušilo místní komunikaci, která zajišťovala přístup k pozemkům žalobkyně. Znepřístupnění pozemků znemožňuje jejich využití zákonem stanoveným způsobem.
16. Žalobkyně považuje *Informaci k aplikaci § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí* (dále „*Informace*“), z níž daňové orgány vycházely, za nezávaznou, nikoliv za normu či právní předpis, kterými by bylo možné ukládat povinnosti nebo stanovovat kritéria osvobození, což opakovaně správce daně učinil. Argumentuje přitom ústavním pořádkem a zmocněním vlády a ministerstev a jiných ústředních správních úřadu k vydávání právních předpisů podle čl. 78 a čl. 79 odst. 3 Ústavy a pravidly publikace právních předpisů podle zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv. Správce daně *Informací* vymezená kritéria žalobkyni zatajil, a narušil tak princip právní jistoty jednáním, které má znaky zvlé. Žalobkyně označuje žalovaného za podjatého.
17. Kromě toho je *Informace* podle žalobkyně nepřezkoumatelná, když v ní stojí, že osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí nelze použít, pokud je v budoucnu možné jakékoliv využití pozemku. Podle žalobkyně však není možné zdaňovat budoucí neznámý stav, pokud je zdaňovacím obdobím uplynulý rok. Nepoužitelné pozemky mohou být rekultivovány a použitelné znehodnoceny; správce daně účelově uvažuje jen o první možnosti. Také není pravda, že v *Informaci* zmíněné kritérium kvality, resp. nekvality pozemku samo o sobě determinuje jeho nevyužitelnost;

podle žalobkyně každý pozemek lze vhodným způsobem využít, pokud je ovšem právně a fyzicky přístupný. I na skále je možné zřídit horolezeckou stěnu, ve strži dráhu pro terénní závody apod., nenacházejí-li se v místech, kde jsou podobné aktivity vyloučeny např. chráněnou krajinnou oblastí nebo územním plánem. Žalobkyně má za to, že správce daně tvrzení z *Informace* účelově využil a dovedl využitelnost jejich pozemků z prohlášení úředníka města Kolín, které údajně žalobkyni dovoluje chodit na její pozemky pěšky. Toto využití podle žalobkyně není komerční činnost a strpění chůze není dopravní přístupností. Žádný úředník nemá oprávnění zatěžovat nemovitosti ve vlastnictví obce břemeny, nakládání s obecním majetkem náleží zastupitelstvu obce. Žalovaný měl místo tohoto prohlášení provést dokazování územním plánem města Kolín. Otázky formulované městu Kolín správcem daně považuje žalobkyně za návodné.

18. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobkyně je přesvědčena, že důkazy, které předložila, jednoznačně prokázala naplnění podmínek pro osvobození od daně z nemovitých věcí. Správce daně není oprávněn nařizovat daňovému subjektu, jakými důkazními prostředky může prokázat rozhodné skutečnosti.
19. Žalobkyně má za to, že řízení bylo zatíženo vadami, které měly za následek nesprávné zjištění skutkového stavu věci: nepostupoval při odstraňování pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu, ale telefonicky ji vyzval, aby předložila písemný souhlas města Kolína, příjemce daně, s osvobozením od daně k pozemku 2, jinak jí bude dodaněn. Žalobkyně, ač to považovala s ohledem na podjatost města Kolína za neobvyklé, z opatrnosti postupovala, jako by obdržela řádnou výzvu. Dále během místního šetření vyšlo najevo, že svažitá část pozemku 2 je skutečně nevyužitelná, správce daně ale už odmítl vzít na vědomí neexistenci původních obslužných komunikací a omezení územním plánem. Žalobkyně dále nebyla seznámena se sdělením města Kolín, a neměla tak možnost se k němu vyjádřit. Obdobně o konání místního šetření se žalobkyně dozvěděla až v průběhu odvolacího řízení.

Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že část žalobních námitek se podle něj shoduje s odvolacími námitkami žalobkyně, proto především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce faktické nemožnosti užívání pozemků žalobkyně, kterou je třeba vykládat objektivně, částečně přisvědčil žalobkyni, že nejsou zcela přesně vymezeny otázky a hranice faktické využitelnosti pozemků. Podle žalovaného je judikaturu k nevyužitelnosti pozemků třeba vykládat tak, že se jedná o nevyužitelnost, kterou je možné odstranit pouze se značným úsilím a náklady. Poukázal na to, že žalobkynina polemika, že každý pozemek může být využitelný, jí příliš neslouží, protože podle tohoto závěru by neměl být od daně z nemovitých věcí osvobozen žádný pozemek. Podle žalovaného není právně relevantní, zda byly k pozemkům žalobkyně zrušeny přístupové cesty nebo zda a jakým způsobem je jejich využití omezeno územním plánem města Kolína, protože žádná z těchto skutečností se netýká (ne)kvality pozemku, která je podle zákona (účinného do 31. 12. 2019) určující. Co se týče vyjádření města Kolína, nebylo jím žádné věcné břemeno či obdobné právo zřizováno, ani to není pro právo žalobkyně na osvobození od daně podstatné. K aplikaci *Informace* žalovaný se žalobkyní souhlasí, že se

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

nejedná o právní předpis, ale na projednávané věci to nic nemění, neboť žalovaný ji ani jako právní předpis nevykládal. Výkladová stanoviska pomáhají naplnit zásadu legitimního očekávání, zásady poučovací, vstřícnosti a zásadu dobré správy; nejsou ale důvodem podjatosti žalovaného, který je vázán právní úpravou a jejího výkladu soudy. Co se týče procesních pochybení, žalovaný už v napadeném rozhodnutí uznal, že správce daně měl postup k odstranění pochybností zahájit dle § 89 a násl. daňového řádu, ale nezákonnost dodatečného platebního rozkazu to nezakládá. K návrhu na doplnění dokazování územním plánem města Kolín pak přihlédl, ale tento důkazní prostředek neprokázal oprávnění pro osvobození, neboť se netýká faktické (ne)kvality pozemků žalobkyně. Žalovaný se konečně zabýval i podnětem na prohlášení nicotnosti, o čemž žalobkyni vyrozuměl samostatným přípisem a zabýval se jí i v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Závěrem navrhl žalobu zamítnout.

Další podání účastníků

21. Žalovaný dne 16. 7. 2021 zaslal soudu doplnění vyjádření v reakci na aktuální judikaturu NSS (konkrétně na rozsudky ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-31, a ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021-49) týkající se § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí ve znění rozhodném i pro věc žalobkyně. Zrekapituloval závěry NSS z těchto rozsudků týkající se osvobození pozemků s významnými krajinnými prvky a zkonstatoval, že na pozemcích žalobkyně se takové nenacházejí. K vyjádření přiložil výpis ze systému Ministerstva zemědělství (evidence půdy dle uživatelských vztahů LPIS) jako podklad pro uplatnění nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí, včetně map situace v okolí pozemků žalobkyně.
22. Žalobkyně v replice ze dne 3. 9. 2021 uvedla, že žalovaný nereaguje na žalobní námitky a oba rozsudky NSS vycházejí z jiných skutkových a právních tvrzení než její věc. Žalobkyně nikdy netvrdila či nenárokovala osvobození pro zemědělské pozemky, remízky, háje a větrolamy. Zdůraznila, že § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí upravuje tři různé okruhy osvobození; jí se týká poslední z nich (ostatní plochy, které nelze žádným způsobem využívat k 1. 1. zdaňovacího roku), bez ohledu na zvláštní ekologický význam pozemků. Dokumenty, které žalovaný přiložil ke svému vyjádření, nebyly podkladem pro napadené rozhodnutí a dodatečný platební výměr. Naopak žalobkyně doložila, že strmý svah, jak byl zjištěn při místním šetření, je 15 let stejný, a rozdíl v přístupu k jejím pozemkům před a po likvidaci komunikací.
23. Žalovaný v duplice uvedl, že svým dodatečným vyjádřením chtěl upozornit na skutkové odlišnosti mezi projednávanou věcí žalobkyně a věcmi, o nichž rozhodoval NSS. K replice žalobkyně se v zásadě omezil na konstatování, že podle něj nepřináší nic nového.

Posouzení věci soudem

24. Soud ověřil, že žaloba byla podaná včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Pro úplnost podotýká, že žalobkyně v žalobě nesprávně označila za žalovaného správce daně (Finanční úřad pro Středočeský kraj). Žalovaný je však kogentně dán zákonem a je jím v tomto případě Odvolací finanční ředitelství, neboť to je správním orgánem, který rozhodl v posledním stupni (o odvolání žalobkyně) ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Při přezkumu

napadeného rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by musel přihlídnout i bez vznesené námitky, neshledal.

25. Žaloba je důvodná.

K námitkám nicotnosti a nepřezkoumatelnosti a k rozsahu soudního přezkumu

26. Soud předně zdůrazňuje, že ani napadené rozhodnutí, ani dodatečný platební výměr nepovažuje za nicotné, jak namítala žalobkyně.

27. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí nicotné, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

28. Právní doktrína a judikatura nicotnost pojmají jako vadnost o intenzitě vylučující právní účinky aktu. Z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, vyplývá, že „[n]icotnost [...] představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, je rozhodnutím nicotným“. Příklady takových vad rozšířený senát NSS vymezil v rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96: „Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslusnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu)“. Nicotný správní akt tedy trpí natolik intenzivními vadami, že jej ani nelze považovat za rozhodnutí, přičemž nicotnost by měla být zřejmá v podstatě komukoliv. Zároveň nepůjde jen o nepřesnost či neobratnost ve formulacích; vadu nicotnosti nezpůsobí formulační neobratnost správního orgánu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019-52).

29. V kontextu tohoto judikturního výkladu nicotnosti jako sankce vyhrazené pro ty nejzávažnější vady soud konstatuje, že takovými ani napadené rozhodnutí, ani dodatečný platební výměr netrpí. Dodatečný platební výměr (i napadené rozhodnutí) vydal k tomu příslušný správce daně (resp. odvolací orgán), v předepsané formě, je jimi uloženo plnění (úhrada doměřené daně), které není trestné nebo absolutně nemožné, a týká se věci, která prokazatelně existuje (pozemků žalobkyně a jejich zdanění). Nicotnost dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí žalobkyně dovozuje především z jejich tvrzené právní a faktické neuskutečnitelnosti. Při této úvaze však zřejmě zaměňuje uskutečnitelnost rozhodnutí, jehož obsahem je dodatečné stanovení daně (dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí), a využitelnost, resp. tvrzenou nevyužitelnost svých pozemků, která je podstatná pro věcné posouzení uplatněného nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí. Tato úvaha a její eventuální nesprávný závěr jsou přitom důvodem pro případnou nezákonnost obou aktů, nikoliv nicotnost. Pro úplnost

soud podotýká, že námitkou nicotnosti se rovněž zabýval už žalovaný, jak žalobkyni vyrozuměl samostatným sdělením dne 22. 10. 2019, č. j. 43767/19/5100-41452-706445; rovněž na něj odkázal a k této námitce se zevrubně vyjádřil v odst. 47 napadeného rozhodnutí.

30. Protože jsou žalobní tvrzení žalobkyně protkaná přinejmenším implicitní námitkou nepřezkoumatelnosti, soud dále konstatuje, že napadené rozhodnutí považuje za srozumitelné, z jeho odůvodnění zřetelně vyplývá, z jakých okolností žalovaný vycházel a proč nevyhověl odvolání žalobkyně. Jedná se proto o rozhodnutí plně přezkoumatelné. Pokud žalovaný rozsáhle před vlastním posouzením věci žalobkyně rekapituloval právní úpravu a přílehlavou judikaturu k věci, je soudu zřejmé, že tak činil s úmyslem na tomto půdorysu žalobkyni vysvětlit, jakými úvahami byl veden při rozhodování její věci. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, jak žalovaný naložil s odvolacími námitkami žalobkyně a jakými úvahami byl veden při přezkumu dodatečného platebního výměru. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro tvrzené nevypořádání některých odvolacích námitek či vnitřní rozpornost.

K posouzení nároku na osvobození od daně z pozemků žalobkyně

31. Soud úvodem připomíná, že daň z nemovitých věcí se stanoví na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň stanovována (§ 13b odst. 1 daňového řádu). V daném případě je tímto rozhodným dnem 1. 1. 2018.
32. Podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí platilo, že od daně z pozemků jsou osvobozeny 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.
33. Mezi stranami není sporu a ostatně to vyplývá i z obsahu správního spisu, že oba předmětné pozemky byly v rozhodné době evidovány jako pozemky ostatních ploch. Strany vedou spor o to, zda byla naplněna i druhá podmínka pro jejich osvobození od daně dle citovaného ustanovení, tedy že tyto pozemky „nelze žádným způsobem využívat“. Žalobkyně oba pozemky nepovažovala v příslušném zdaňovacím období za jakkoliv využitelné, neboť k nim neexistuje přístupová cesta. Daňové orgány naopak dovodily, že uvedená podmínka má objektivní charakter vyvěrající z kvality samotného pozemku, nikoliv ze subjektivního vnímání žalobkyně, která je hospodářsky nevyužívá.
34. Žalovaný má pravdu, že k osvobození od daně podle citovaného ustanovení nestačí, že předmětný pozemek není využitelný hospodářsky či komerčně. Zákon zřetelně osvobození podmiňuje tím, že pozemek nelze využívat žádným způsobem. Pokud by tedy předmětné pozemky bylo možné využívat k nekomerčním, například volnočasovým aktivitám, nebyl by dán zákonný důvod k jejich osvobození od daně.
35. Byť to citované ustanovení výslovně neuvádí, musí se však současně jednat o užívání pozemku, které je nejen fakticky možné, ale též souladné se zákonem. Logicky nelze vlastníku pozemku osvobození od daně nepřiznat se zdůvodněním, že jej může využít například ke stavbě rodinného domu či k chovu ovcí, pokud by využívání pozemků tímto způsobem bylo právní úpravou zakázáno. Tím by bylo vlastníku pozemku kladeno k tíži, že respektuje právní řád. Tuto stránku věci žalovaný přes námitky žalobkyně pominul.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

36. Žalobkyně se přitom od počátku řízení domáhala osvobození od daně z pozemků právě z toho důvodu, že k nim neexistuje přístup v důsledku zrušení dříve existujících přístupových komunikací. Žalovaný to však označil za „čistě subjektivní důvod poplatníka“, který nelze zohlednit. Žalovaný zjevně při vypořádání této klíčové odvolací námítky vycházel z *Informace*, podle které: „Při posuzování důvodů pro uplatnění osvobození je nutno vycházet z objektivních důvodů nemožnosti využívání pozemku, nelze zohlednit čistě subjektivní důvod poplatníka, např., že v danou chvíli pozemek nepřináší žádný užitek nebo že pozemek nelze využívat pro poplatníkem zamýšlené účely“. S touto pasáží se soud obecně ztotožňuje. Žalovaný však k těmto dvěma v *Informaci* příkladmo zmíněným důvodům, které nelze zohlednit, připojil jakožto další „subjektivní důvod“, k němuž nelze přihlížet, právě nemožnost přístupu na pozemek. Žalovaný nesprávně vycházel z toho, že „[n]elze zohlednit čistě subjektivní důvod poplatníka, např. že v danou chvíli k pozemku nemá přístup“ (odst. 45 napadeného rozhodnutí), resp. že „[n]ení zde dán prostor k zohlednění čistě subjektivního náhledu poplatníka na předmětnou věc a jeho tvrzení, že k znemožnění využití předmětných pozemků jakýmkoliv způsobem došlo z důvodu, že k předmětným pozemkům nemá umožněn přístup v důsledku zrušení přístupových komunikací městem Kolín“ (odst. 48 napadeného rozhodnutí).
37. Otázka, zda se vlastník může legálně cestou dostat na svůj pozemek, ovšem není otázkou subjektivního náhledu vlastníka pozemku, ale objektivním předpokladem pro jeho možné zákonné využívání. Obdobně jako nelze vlastníku pozemku vytýkat, že svůj pozemek nevyužívá fakticky možným, ale právně zapovězeným způsobem, nelze nezohlednit, že vlastník svůj pozemek nevyužívá, protože se na něj nemůže legálně dostat a cestou na něj přes pozemky jiných vlastníků by nezákonně porušoval jejich práva. Stěží (byť to soud zcela nevyklučuje) si lze představit situaci, kdy by bylo možné využívat pozemek ve smyslu citovaného ustanovení, k němuž by se vlastník (a případně další osoby) nemohl legálně bez nepřiměřených obtíží či nákladů dostat.
38. Na podkladě stejné logiky je třeba též zohlednit relevantní regulaci daného území v územně plánovací dokumentaci, konkrétně žalobkyní zmiňovaným územním plánem města Kolín. Pokud by územní plán v rozhodné době určitou činnost na předmětných pozemcích zakazoval, nemohou daňové orgány logicky argumentovat tím, že pozemek lze k takové činnosti fakticky využít, a tím pádem že jde o pozemek, který lze nějakým způsobem využívat. Současně je však třeba korigovat přesvědčení žalobkyně, že zařazení pozemku do plochy „komerční zóna“ či „veřejná zeleň“ automaticky zapovídá jakékoliv jiné využití pozemku. Samotný název té či oné plochy není rozhodující, vždy záleží na tom, jaké jsou v dané ploše zavedeny konkrétní regulativy, od nichž se odvíjí míra konkrétního omezení či podmínky přípustného využití.
39. Soud nepřehlédl, že město Kolín v přípise ze dne 11. 4. 2019 sdělilo, že „v současné době strpí chůzi“ přes své pozemky parc. č. Xc a Xd pro přístup k pozemkům žalobkyně. K tomu však žalobkyně v odvolání výslovně namítala, že jde o právně irelevantní prohlášení jednoho úředníka městského úřadu a že o obecním majetku může rozhodovat pouze zastupitelstvo. Právní povahou a relevancí tohoto prohlášení se však žalovaný přes vznesenou odvolací námítku nezabýval. Jak totiž vyplývá z výše uvedeného, vycházel z nesprávného právního názoru, že namítanou právní nepřístupnost obou pozemků nebylo možné zohlednit. Za této situace nepřísluší soudu, aby se touto otázkou věcně zabýval a nahrazoval tím činnost žalovaného jakožto odvolacího orgánu (srov. např. rozsudky NSS

ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012-44, odst. 16, ze dne 24. 9. 2014, č. j. 8 Afs 34/2013-68, odst. 40, či ze dne 12. 2. 2021, č. j. 8 Azs 419/2018-60, odst. 28). Jen obecně podotýká, že vedle případného souhlasu dotčených vlastníků či jiných soukromoprávních jednání existují i veřejnoprávní instituty, které mohou sloužit k legálnímu přístupu vlastníku na jeho pozemek [např. veřejně přístupná účelová komunikace dle § 7 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, která vzniká ze zákona při splnění stanovených podmínek (viz např. rozsudky NSS ze dne 3. 12. 2020, č. j. 1 As 347/2020-49, odst. 27, nebo ze dne 2. 5. 2012, č. j. 1 As 32/2012-42, č. 2826/2013 Sb. NSS) nebo právo volného průchodu přes obecní pozemky dle § 63 odst. 2 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny].

40. Pro úplnost soud podotýká, že přípis města Kolín je datován dnem 11. 4. 2019 a je formulován tak, že město „v současné době strpí“. Pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně za rok 2018 je ale klíčové, zda se žalobkyně mohla na své pozemky legálně dostat ke dni 1. 1. 2018 (viz odst. 31 výše).

K ostatním námitkám žalobkyně

41. Ostatní žalobní námitky, převážně procesního charakteru, soud důvodnými neshledal. Soud sice dospěl k jinému právnímu závěru než žalovaný, rozhodně však v jeho postupu neshledal žádné náznaky zvláště či podjatosti, jak nepodloženě tvrdila žalobkyně.
42. Co se týče úvodního neformálního telefonického oslovení správcem daně, zde soud v první řadě odkazuje na napadené rozhodnutí (odst. 51 až 53), kde se žalovaný s námitkou směřující do tohoto postupu vypořádal. Soud také podotýká, že NSS v rozsudku ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018-40, vyložil, že ne zahájením postupu k odstranění pochybností se správce daně dopustí pochybení, nicméně toto pochybení nelze považovat za natolik zásadní porušení zákona, pro které by mělo být rozhodnutí zrušeno, pokud se z hlediska zachování práv daňového subjektu v konečném důsledku postup správce daně nijak neodlišuje od toho, jak by byl povinen postupovat při formálním zahájení postupu k odstranění povinností výzvou dle § 89 daňového řádu; zrušení rozhodnutí pro ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních práv by bylo podle NSS přepjatým formalismem. To platí i pro případ žalobkyně, která měla možnost se k důkazním prostředkům vyjádřit, navrhopvat je a svá tvrzení prokázat. Z argumentace žalobkyně není zřejmé, jak se toto procesní pochybení mohlo projevit na zákonnosti napadeného rozhodnutí.
43. Námitka, že žalovaný postupoval podle právně nezávazné *Informace*, nikoliv dle zákona, není důvodná. *Informace* samozřejmě nepředstavuje závazný právní předpis, takto s ní ale daňové orgány nezacházely. Zveřejnění náhledu finanční správy na výklad citovaného ustanovení pomáhá lepší předvídatelnosti jejího počínání vůči daňovým subjektům a může též napomoci sjednocování praxe jednotlivých daňových orgánů. To samozřejmě neznamená, že daňové orgány mohou odhlédnout od znění závazných právních norem (k tomu srov. rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2021, č. j. 43 Af 20/2019-27, nebo ze dne 28. 4. 2020, č. j. 51 Af 47/2020-41). Takto však daňové orgány v nyní posuzované věci nepostupovaly a neopomněly se věnovat výkladu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.
44. K podmínkám, za kterých lze konat místní šetření bez vyrozumění daňového subjektu,

soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91. Soud však nemusí v této věci podrobně hodnotit, zda k tomuto kroku byly ze strany správce daně splněny všechny předpoklady. Daňové orgány totiž nijak z tohoto místního šetření konaného dne 30. 1. 2019 nevycházejí a správce daně následně realizoval ještě jedno místní šetření, dne 26. 2. 2019, kterého se již žalobkyně prostřednictvím svého zmocněnce účastnila. I pokud by tedy bylo konání místního šetření dne 30. 1. 2019 bez vyrozumění žalobkyně vadou v procesním postupu správce daně, nemohla by tato procesní vada vyústit v nezákonnost dodatečného platebního výměru, potažmo napadeného rozhodnutí.

45. S odpovědí města Kolín ze dne 15. 4. 2019 byla žalobkyně seznámena před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobkyně s ním polemizovala ve svém odvolání, informoval ji o něm též žalovaný dne 28. 2. 2020, když žalobkyni seznamoval s odlišným právním názorem před vydáním napadeného rozhodnutí; žalobkyně na to dokonce reagovala ve svém vyjádření ze dne 12. 3. 2020. Opět tedy tato tvrzená vada nemohla vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
46. Formulaci položených otázek městu Kolín ze strany správce daně soud nepovažuje za daných okolností za návodnou. Podjatost města Kolín nezakládá obecné žalobkynino tvrzení, že je obec příjmkyní vybírané daně (tím spíše, že jde v této věci z pohledu města Kolín nepochybně o velmi nízké částky daně).
47. Pro úplnost soud podotýká, že závěry rozsudků NSS, na které žalovaný upozornil v doplnění svého vyjádření, nijak nedopadají na nyní posuzovaný případ (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2021, č. j. 30 Af 27/2020-43, odst. 9).

Závěr a náklady řízení

48. Soud uzavírá, že při posuzování toho, zda lze pozemky ostatních ploch využívat ve smyslu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí, se daňové orgány musí zabývat nejen tím, zda je pozemek možné využívat fakticky (tj. zda jeho využívání nebrání některá objektivní charakteristika; slovy *Informace „nekválita“* typu skála, močál apod.), ale zda takové využití umožňují právní předpisy. Žalovaný se tímto druhým předpokladem pro užívání pozemků žalobkyně v napadeném rozhodnutí nezabýval, neboť vycházel z nesprávného právního názoru, že jej není možné zohlednit. Proto soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm se žalovaný bude primárně zabývat tím, zda se žalobkyně v rozhodné době skutečně neměla na předmětné pozemky legálně jak dostat, jak namítala již v odvolání. Soud dodává, že se vždy nemusí nutně jednat o přístup pro motorová vozidla, ale v závislosti na okolnostech (např. vzdálenosti od nejbližší komunikace a činnosti, k níž by mohl být pozemek užíván) může též postačovat legální přístup pro pěší či kolo.
49. Žalobkyně se také domáhala zrušení prvostupňového dodatečného platebního výměru. K takovému postupu však není v případě rozhodnutí vydaných podle daňového řádu (až na určité výjimky, které nejsou pro tuto věc relevantní) důvod (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a jeho druhá právní věta). Náprava lze dosáhnout v rámci pokračujícího odvolacího řízení.
50. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalovanému Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

jako neúspěšnému účastníkovi náhrada nákladů nenáleží. Žalobkyni, která měla ve věci plný úspěch, soud právo na náhradu nákladů řízení přiznal. Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a poštovním ve výši 120 Kč vyplývajícím z obsahu soudního spisu. Žalobkyni jakožto nezastoupené účastnici řízení nelze přiznat paušální náhradu nákladů dle § 13 advokátního tarifu (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79). Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 31. května 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu