



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **V. P.**,
bytem X,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2021, č. j. 37309/21/5100-31462-804325,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2021, č. j. 37309/21/5100-31462-804325, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 3 055 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 10. 2020, č. j. 4636110/20/2111-00460-109492 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2017, tak, že výše doměřené daně činí 230 Kč a nově zjištěná daň 4 106 Kč.

2. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro osvobození od daně 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“), u pozemku p. č. XA v katastrální území X (dále jen „pozemek 1“) o výměře 6 600 m² a části pozemku p. č. XB v katastrální území X (dále jen „pozemek 2“) o výměře 580 m². Konstatoval, že při posuzování důvodů pro uplatnění osvobození je nutné vycházet z objektivních důvodů nemožnosti využití pozemku, nikoliv z čistě subjektivního důvodu poplatníka (např. že v současné době nepřináší užitek, že pozemek nelze využít pro poplatníkem zamýšlené účely nebo že v danou chvíli nemá k pozemku přístup), tedy z kvality, resp. nekvality pozemku znemožňující jeho jakékoliv využití (např. proto, že se na pozemku nachází skála, strž, močál apod.). Za možné způsoby využití lze považovat i možné budoucí využití pozemku po jeho úpravě v souladu s územním plánem. Nelze zohlednit čistě subjektivní důvod žalobkyně spočívající v tvrzení, že je jí z důvodu zrušení přístupové komunikace znemožněn přístup na předmětné pozemky. Z provedených místních šetření správce daně dne 30. 1. 2019 a 26. 2. 2019 vyplývá, že pozemek 1 je rovinatý, s částečně zpevněným povrchem s výskytem náletových dřevin, část pozemku 2 o výměře 2 446 m² se nachází v příkrém svahu neumožňujícím jakékoli využití, zbylá část je rovinou zarostlou náletovými dřevinami. Pozemek 1 a část pozemku 2 jsou dle územního plánu města Kolín součástí plochy VS3 – výrobně obslužné zóny, část pozemku 2 je v ploše DRZ – doprovodné a rozptýlené zeleně. Na pozemcích 1 a 2 se nenachází remízek, háj, větrolam či mez, aby byly splněny podmínky osvobození s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), ani ochranné pásmo vodního zdroje I. stupně. Žalovaný vyšel ze sdělení města Kolín ze dne 15. 4. 2019, že je využití předmětných pozemků v současné době omezeno z důvodu neexistující příjezdové komunikace, v budoucnu je ale reálně možné pozemky ekonomicky využívat pro komerční zónu a že město Kolín umožnilo chůzi přes své pozemky na pozemky žalobkyně. Dle žalovaného tak nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že je jí znemožněn přístup na předmětné pozemky. Tvrzení žalobkyně, že pozemky nemůže využívat, neboť účelová komunikace k nim byla zrušena a je na ně možný přístup jen přes pozemky jiného vlastníka, nemění nic na tom, že pozemek 1 a neosvobozená část pozemku 2 netrpí takovým faktickým znehodnocením, pro které by je nebylo možné jakkoli využívat. Daňové orgány nezjistily a žalobkyně neprokázala, že by v užívání pozemku 1 a části pozemku 2 o výměře 580 m² bránily relevantní překážky faktického znehodnocení, a byla tak naplněna podmínka § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.

Obsah žaloby

3. Žalobkyně namítá, že žalovaný nepřihlédl k jejím námitkám, tvrzením a uplatněným důkazům ohledně nezákonnosti a vad řízení a relevantně se s nimi nevypořádal. Dle žalobkyně se argumentace žalovaného zcela míjí s podstatou dané právní otázky. Žalovaný se věnoval otázkám, které s danou věcí nesouvisejí nebo které žalobkyně nenamítala. Odkazovaná rozhodnutí NSS se týkala jiných skutkových okolností. České právo nadto není založeno na precedentech. Žalovaný pominul, že se pozemky nachází v zastavěné části obce s platným územním plánem, který využití pozemků determinuje.
4. Žalobkyně vytýká správci daně, že se vypořádal se svou důkazní povinností dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odkazem na jiné řízení, které bylo dle žalobkyně zatíženo vadami a nezákonností, což žalobkyně namítla v žalobě vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 51 Af

44/2020. Žalovaný v uvedeném řízení neprokázal žádné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost důkazních prostředků a tvrzení žalobkyně. Žalovaný se nemůže vyhnout povinnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu odkazem na jiné řízení, ani tvrzením, že nelze na správce daně přenášet důkazní břemeno daňového subjektu. Takový postup je dle žalobkyně v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu.

5. Žalobkyně má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí desinterpretuje § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. Ekologický účel ustanovení neměl oporu v tehdy účinném znění zákona. Vytýká žalovanému, že v rozporu s přechodným ustanovením zákona č. 364/2019 Sb. vycházel z § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí ve znění zákona č. 364/2019 Sb., o čemž dle žalobkyně svědčí to, že pominul větu třetí daného ustanovení, která na danou věc dopadá. Tím porušil § 5 odst. 1 daňového řádu.
6. Argumentaci žalovaného k otázce osvobození remízků, hájů a větrolamů považuje žalobkyně za zavádějící a irrelevantní, neboť netvrdila, že by předmětné pozemky měly být osvobozeny z tohoto důvodu.
7. Žalobkyně zdůrazňuje, že § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí upravuje tři samostatné okruhy osvobození. Neplýne z něj, že by se v případě osvobození dle poslední věty mělo jednat o ostatní plochy s ekologickým významem. Jedná se o pozemky ostatních ploch, které s ohledem na zákonem stanovené zdaňovací období nelze k 1. 1. kalendářního roku žádným způsobem využívat. Žalobkyně prokázala, že pozemky nelze využívat způsobem stanoveným územním plánem pro jejich právní a fyzickou nepřístupnost.
8. Žalobkyně odmítá názor žalovaného, že pokud je v budoucnosti nějaké využití možné, nelze § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí aplikovat. Pozemky jsou zdaňovány podle stavu k 1. 1. zdaňovacího období, jímž je dle § 12 písm. c) zákona o dani z nemovitých věcí kalendářní rok, přičemž ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží. Pozemky nelze zdaňovat na základě předpokladu možného blíže neurčeného budoucího využití.
9. Žalobkyně nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal s jejím tvrzením, které bylo důkazně podloženo, že zákonem, resp. územním plánem stanovené využití předmětných pozemků je znemožněno jejich právním a fyzickým zneprístupněním, resp. zrušením přístupových komunikací v majetku města Kolín. Žalovaný poukázal na sdělení úředníka města, že dovoluje žalobkyni chodit na její pozemek. To však žalobkyni neumožňuje využít pozemky jako výrobně obslužnou zónu v souladu s územním plánem. Žalobkyně namítá, že nepřístupnost pozemku v důsledku zrušení veřejných přístupových komunikací není subjektivním, ale objektivním důvodem nemožnosti využití pozemku. Dle žalobkyně je podstatné, zda je pozemek určený územním plánem pro využití jako výrobně obslužná zóna přístupný po veřejné komunikaci, aby bylo možné zákonem stanovený účel využití realizovat. V tomto případě to možné není, neboť původní komunikace byla terénními úpravami odstraněna, což žalobkyně prokázala. K tomu poukazuje na podání ze dne 27. 11. 2019 s příloženým dodatečným daňovým přiznáním za rok 2017 a důkazními prostředky prokazujícími oprávněnost uplatnění osvobození. Žalobkyně považuje právní a fyzickou přístupnost a soulad s omezeními stanovenými zákonem, resp. územním plánem, jako podmínku realizace vlastnického práva k nemovitostem, a tedy i využitelnosti ve smyslu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.

10. Tvrzení daňových orgánů, že existuje možnost předmětné pozemky využít a že jsou přístupné, i když zatím pouze pěšky přes pozemky obce, je nepravdivé. Opírá se o sdělení podjatého úředníka obce, které je nepravdivé, zavádějící a právně irelevantní.
11. Žalobkyně vytýká žalovanému, že porušil § 5 odst. 2 daňového řádu tím, že odkazuje na interní sdělení *Informace k aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí* (dále jen „*Informace*“), které vydává za právně závazný předpis. *Informace* není závazným právním předpisem, kterým by bylo možné ukládat povinnosti nebo stanovovat kritéria osvobození. K tomu žalobkyně argumentuje ústavním pořádkem a zmocněním vlády a ministerstev a jiných ústředních správních úřadů k vydávání právních předpisů podle čl. 78 a čl. 79 odst. 3 Ústavy České republiky 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 zvlů. *Informace* je navíc dle žalobkyně nepřezkoumatelná, neboť 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. Není však 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 lze každý pozemek vhodným způsobem využít, pokud je právně a fyzicky přístupný. Žalobkyně má za to, že správce daně tvrzení z *Informace* účelově využil a dovodil využitelnost jejích pozemků z prohlášení úředníka města Kolín, že údajně žalobkyni dovoluje chodit na její pozemky. Toto využití není komerční činností. Žalovaný pominul námitku žalobkyně, že žádný úředník nemá oprávnění zatěžovat nemovitosti ve vlastnictví obce břemeny. Nakládání s obecním majetkem náleží zastupitelstvu obce. Prohlášení ve věci povolení chůze je proto dle žalobkyně irelevantní. Navíc pomíjí, že procházkami po pozemcích nelze realizovat účel, pro které lze pozemky využít dle územního plánu.
12. Žalobkyně vytýká žalovanému, že se nezabýval § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobkyně namítá, že se s důkazy předloženými žalobkyní v tomto řízení vypořádal odkazem na řízení ve věci zdaňovacího období roku 2018. Žalobkyně je přesvědčena, že důkazy, které předložila, jednoznačně prokázala naplnění podmínek pro osvobození od daně z nemovitých věcí.
13. Žalobkyně má za to, že řízení bylo zatíženo vadami, které měly za následek nesprávné zjištění skutkového stavu věci. Správce daně nepostupoval při odstraňování pochybností podle § 89 odst. 2 daňového řádu, neboť neuvedl žádné konkrétní právně relevantní pochybnosti. Pouze odkázal na řízení týkající se roku 2018. Žalobkyni tím bylo znemožněno uplatnit podstatnou část důkazů prokazujících oprávněnost uplatněného osvobození. Správce daně pominul zásadní důkaz územním plánem města Kolín a žalovaný tuto vadu nenapravit.

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce faktické nemožnosti užívání pozemků žalobkyně částečně

prisvědčil žalobkyni, že nejsou zcela přesně vymezeny otázky a hranice faktické využitelnosti pozemků. Podle žalovaného je judikatura k nevyužitelnosti pozemků třeba vykládat tak, že se jedná o nevyužitelnost, kterou je možné odstranit pouze se značným úsilím a náklady. 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 Kolín, protože žádná z těchto skutečností se netýká (ne)kvality pozemku, která je podle zákona o dani z nemovitých věcí určující. K námitce týkající se vyjádření města Kolín žalovaný uvádí, že jím nebylo zřizováno věcné břemeno ani obdobné právo, a není tedy podstatné, že ho podepsala osoba, která nebyla oprávněna majetek města ve prospěch žalobkyně zatížit. Navíc pro právo žalobkyně na osvobození od daně není subjektivní právo na přístup podstatné. Pokud jde o *Informaci*, žalovaný souhlasí se žalobkyní, že se nejedná o právní předpis. Na projednávané věci to však nic nemění, neboť žalovaný ji za právní předpis nevydával. Výkladová stanoviska pomáhají naplnit zásadu legitimního očekávání, zásadu poučovací, vstřícnosti a zásadu dobré správy. Nejsou důvodem podjatosti žalovaného, který je vázán právní úpravou a jejím výkladem soudy. Co se týče procesních pochybení, ve výzvě podle § 89 odst. 1 daňového řádu správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti. Tím bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno a žalobkyně mohla k odstranění vyjádřených pochybností předložit jakékoli důkazní prostředky. K návrhu na doplnění dokazování územním plánem města Kolín žalovaný přihlédl, ale tento důkazní prostředek nemohl prokázat oprávnění pro osvobození, neboť se netýká faktické (ne)kvality pozemků žalobkyně. Žalovaný se zabýval i podnětem na prohlášení nicotnosti, o čemž žalobkyni vyrozuměl samostatným přípisem a zabýval se jím i v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Replika žalobkyně

15. Žalobkyně zdůrazňuje, že judikatura, na kterou poukazuje žalovaný, se týká skutkově a právně odlišných případů. Žalovaný dle žalobkyně pomíjí, že žádný záměr nemůže být v rozporu se zákonem. Trvá na tom, že ve výzvě dle § 89 odst. 2 daňového řádu nebyly uvedeny konkrétní relevantní pochybnosti způsobem, který by jí umožnil pochybnosti odstranit. Odmítá tvrzení žalovaného, že pro posouzení využitelnosti pozemku není právně relevantní zrušení přístupové cesty a omezení jeho využití územním plánem. Žalobkyně považuje za účelové tvrzení žalovaného, že vyjádřením úředníka městského úřadu není zřizováno věcné břemeno a že vyjádření ohledně umožnění pěšího přístupu není podstatné, neboť daňové orgány o ně opřely svůj závěr o využitelnosti pozemků. Žalobkyně uvádí, že žalovaný popírá relevanci stavebního zákona a územního plánu, což svědčí o jeho podjatosti. Žalobkyně vytýká žalovanému, že obsah *Informace* prezentuje jako kritéria pro přiznání osvobození. Dle žalobkyně si žalovaný odporuje, jestliže uvádí, že *Informace* není právně závazná, ale současně tvrdí, že Finanční správa České republiky je oprávněna vydávat výkladová stanoviska. S tím žalobkyně nesouhlasí. Domnívá se, že právo vykládat zákony mají výhradně soudy. Obcházení soudů vydáváním „výkladových stanovisek“ vede k svévoli. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitostech věcí je dle názoru žalobkyně zcela jasné a není třeba je vykládat. Žalobkyně zdůrazňuje, že využitelnost pozemku definuje územní plán. Žalobkyně má za to, že prokázala, že pozemky nelze způsobem dle územního plánu využít z důvodu právního a fyzického zrušení přístupových komunikací. Dle názoru žalobkyně dezinterpretace ustanovení žalovaným svědčí o jeho podjatosti. Tu dle žalobkyně dokládá také tvrzení žalovaného, že prvostupňové rozhodnutí netrpělo vadami, jež by je činily vnitřně rozporným či právně

nebo fakticky neuskutečnitelným ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný vady neshledal, neboť z důvodu podjatosti ignoroval námitky žalobkyně. Vadnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí dosahuje takové intenzity, že se pravděpodobně jedná o nicotné rozhodnutí dle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalobkyně vyjadřuje obavu, že žalovaný, který nerespektuje zákony, nebude respektovat rozhodnutí soudu a následně vydá shodné rozhodnutí. Navrhuje, aby soud zvážil vyslovení nicotnosti napadeného a prvostupňového rozhodnutí ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

Splnění procesních podmínek

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť oba účastníci s takovým postupem souhlasili.

Posouzení žalobních bodů

17. Soud předesílá, že otázkou osvobození předmětných pozemků žalobkyně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí se zabýval zdejší soud ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2018 v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 51 Af 44/2020-84, od jehož závěrů neshledal důvod se v nyní posuzovaném případě odchýlit. Soud s ohledem na návrh žalovaného na přerušování řízení uvádí, že s přihlédnutím k zásadě rychlosti řízení nespátřuje důvod přerušit řízení do doby, než bude rozhodnuto o kasační stížnosti proti uvedenému rozsudku zdejšího soudu.
18. Soud nejprve posuzoval, zda není dán důvod pro vyslovení nicotnosti prvostupňového a napadeného rozhodnutí. Ač žalobkyně výslovně v řízení před soudem namítla nicotnost až po lhůtě k podání žaloby, soud je povinen k vadám vyvolávajícím nicotnost přihlédnout i bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Vady, které by zakládaly nicotnost prvostupňového a napadeného rozhodnutí, soud neshledal.
19. 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.
20. Dříve, než byl institut nicotnosti rozhodnutí legislativně upraven, vymezovala nicotnost a vady, které ji způsobují, teorie správního práva a judikatura. Z ní vyplývá, že nicotný je správní akt, který „trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu, 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, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí“ (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96). Vady, které způsobují nicotnost, jsou vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, vůbec nelze považovat za veřejněmocenské

rozhodnutí správního orgánu a není s to vyvolat veřejnoprávní účinky (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74). Z těchto závěrů vychází i právní úprava důvodů nicotnosti v § 105 daňového řádu. Pokud má být důvodem nicotnosti vnitřní rozpornost, mělo by se jednat o vnitřní rozpornost takové intenzity, že nelze rozumně vůbec seznat, jakým způsobem chtěl správní orgán (správce daně) rozhodnout, neboť jeho závěry budou ve zjevném protikladu. Nicotnost nezpůsobí pouhá formulační nepřesnost či neobratnost správního orgánu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019-52). O právní či faktickou neuskutečnitelnost půjde, pokud je z objektivního hlediska domáhání se práv a povinností z takového rozhodnutí právně či fakticky nemožné, například pokud by rozhodnutí ukládalo povinnost neexistujícímu subjektu, nebo povinnost objektivně nesplnitelnou či takovou, jejíž splnění by znamenalo spáchání protiprávního jednání.

21. Takovými vadami napadené ani prvostupňové rozhodnutí netrpí. Prvostupňové 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 existujícího subjektu a věci (pozemků žalobkyně a jejich zdanění). Pokud žalobkyně dovozuje nicotnost rozhodnutí z tvrzené právní a faktické neuskutečnitelnosti, zřejmě zaměňuje uskutečnitelnost rozhodnutí, jehož obsahem je dodatečné stanovení daně, a využitelnost, resp. tvrzenou nevyužitelnost svých pozemků, která je podstatná pro věcné posouzení uplatněného nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku č. j. 51 Af 44/2020-84, nesprávný závěr ve vztahu k využitelnosti pozemku a naplnění podmínky pro osvobození je důvodem pro případnou nezákonnost rozhodnutí, nikoliv nicotnost. Námitkou nicotnosti prvostupňového rozhodnutí se žalovaný dostatečně vypořádal v odst. 45 napadeného rozhodnutí.
22. Soud dále konstatuje, že napadené rozhodnutí není nesrozumitelné. Z jeho odůvodnění je patrné, z jakých okolností žalovaný vycházel a z jakých důvodů byla žalobkyni daň doměřena. Z napadeného rozhodnutí též vyplývá, jak se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně a jakými úvahami byl veden při přezkumu prvostupňového rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro tvrzené nevypořádání některých odvolacích námitek či vnitřní rozpornost.
23. Nezákonnost napadeného rozhodnutí ani vadu řízení nezakládá skutečnost, že se žalovaný nad rámec odvolacích důvodů v návaznosti na judikaturu NSS zabýval i tím, zda pozemky nesplňují jiné podmínky, za nichž by bylo na místě i s ohledem na výklad přijatý NSS přiznat osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí (tj. zda nejde o pozemky remízku, hájů a větrolamů a mezi). Žalovaný nebyl v odvolacím řízení vázán odvolacími důvody a návrhem žalobkyně a mohl by případně napravit i nesprávnosti nebo nezákonnosti, které nebyly žalobkyní namítány (§ 114 odst. 2 a 3 daňového řádu).
24. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí ve znění zákona č. 364/2019 Sb. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl a odůvodnil (viz bod 19 napadeného rozhodnutí), že při posuzování naplnění podmínek pro uplatnění osvobození vycházel z § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 12. 2019, což je v souladu s přechodným ustanovením čl. II odst. 1 zákona č. 364/2019 Sb., podle něhož se pro daňové povinnosti u daně z nemovitých věcí na zdaňovací období započatá přede

dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související použije zákon č. 338/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Tomu odpovídá též citované znění ustanovení v bodě 22 napadeného rozhodnutí, podle něhož žalovaný danou věc následně posuzoval v bodech 36 až 44. V rámci tohoto posouzení se zabýval tím, zda se jedná o pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat. Ostatně sama žalobkyně s jeho věcným posouzením této otázky polemizuje. Žalovaný tedy aplikoval správné znění § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí a podmínkou, kterou žalobkyně považovala za splněnou, se zabýval.

25. Dále se soud zabýval posouzením nároku na osvobození od daně z pozemků žalobkyně.
26. Podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí jsou od daně z pozemků 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.
27. Jak uvedl zdejší soud již v rozsudku č. j. 51 Af 44/2020-84, daň z nemovitých věcí se stanoví na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň stanovována (§ 13b odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí). V daném případě je rozhodným dnem 1. 1. 2017.
28. Podmínky § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí je třeba posuzovat ve vztahu ke konkrétnímu zdaňovacímu období. Z právní úpravy neplyne, že se musí jednat o stav trvalý. Právní závěr žalovaného ohledně časového aspektu je tedy nesprávný. Soud se ztotožňuje s žalobkyní, že pouhý obecný předpoklad možného využití pozemku v budoucnu osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí nevyklučuje.
29. Mezi stranami není sporu, že 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 v důsledku zrušení přístupových komunikací v majetku města Kolín nebyly právně ani fyzicky přístupné, a nebylo je tak možné využít v souladu s územním plánem. Daňové orgány naopak dovodily, že uvedená podmínka má objektivní charakter vyvěrající z kvality samotného pozemku.
30. Soud souhlasí s žalovaným, že k osvobození od daně podle citovaného ustanovení nestačí, že předmětný pozemek není využitelný hospodářsky či komerčně. Zákon osvobození podmiňuje tím, že pozemek nelze využívat žádným způsobem. Pokud by tedy předmětné pozemky bylo možné využívat k nekomerčním aktivitám, nebyl by dán zákonný důvod k jejich osvobození od daně. Jak vysvětlil zdejší soud v rozsudku č. j. 51 Af 44/2020-84, musí se však jednat o užívání pozemku, které je nejen fakticky možné, ale též souladné se zákonem. Vlastníku pozemku nelze osvobození od daně nepřiznat se zdůvodněním, že jej může využít způsoby, které právní úprava v rozhodném okamžiku zakazuje, neboť nelze vlastníku pozemku klást k tíži, že respektuje právní řád. Tuto stránku věci žalovaný přes námítky žalobkyně pominul.
31. Žalobkyně se přitom od počátku řízení stejně jako ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 domáhala osvobození od daně z pozemků z důvodu, že k nim neexistuje přístup v důsledku zrušení dříve existující přístupové komunikace. Žalovaný to však označil za

„čistě subjektivní důvod poplatníka“, který nelze zohlednit. Žalovaný při vypořádání této klíčové námitky 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 ztotožňuje. Žalovaný však ke 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. 41 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. 46 napadeného rozhodnutí).

32. Otázka, zda se vlastník může legální cestou dostat na svůj pozemek, ovšem není otázkou čistě 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, na který by se vlastník (a případně další osoby) nemohl legálně bez nepřiměřených obtíží či nákladů dostat. Nelze tedy souhlasit s názorem žalovaného, že nepřístupnost pozemku je zcela irelevantní.
33. Soud nepřehlédl, že město Kolín v přípise ze dne 11. 4. 2019 sdělilo, že „v současné době strpí chůzi“ přes své pozemky p. č. 2709/2 a 2723/3 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 ani přístupností pozemku ke dni 1. 1. 2017 se však žalovaný přes vznesené odvolací námitky nezabýval. Posouzení možnosti pěšího přístupu je tedy nedostatečné. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda bylo v rozhodné době možné se dle žalovaného na pozemek bez nepřiměřeného úsilí či nákladů dostat, jakým způsobem a na základě jakého právního titulu a zda takový přístup reálně umožňoval pozemek dle žalovaného využívat a jakým (právně přípustným) způsobem. Vycházel přitom z nesprávného právního názoru, že namítanou nepřístupnost obou pozemků nebylo možné zohlednit. Za této situace nepřisluší 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 soud podotýká, že vedle případného souhlasu dotčených vlastníků či jiných soukromoprávních jednání existují i veřejnoprávní instituty, které mohou sloužit vlastníku k legálnímu přístupu 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].

34. Jak rovněž konstatoval zdejší soud již v rozsudku č. j. 51 Af 44/2020-84, je třeba zohlednit též 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 argumentovat tím, že pozemek lze k takové činnosti fakticky využít. Současně je však třeba korigovat přesvědčení žalobkyně, že zařazení pozemku do plochy „výrobně obslužná zóna“ zapovídá jakékoliv jiné využití pozemku. Samotný název plochy není rozhodující, vždy záleží na tom, jaké jsou v dané ploše stanoveny konkrétní regulativy, od nichž se odvíjí míra konkrétního omezení či podmínky přípustného využití. Nadto mohou existovat způsoby využití pozemků, které nejsou územním plánem regulovány. Ačkoli nelze souhlasit s žalobkyní, že žalovaný zcela pominul územní plán, neboť v napadeném rozhodnutí popsal hlavní funkční využití pro výrobně obslužnou zónu, s ohledem na svůj právní názor se nezabýval námitkou žalobkyně, že nebylo možné v rozhodném období předmětné pozemky popsaným způsobem využívat s ohledem na jejich nepřístupnost.
35. Soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný postupoval podle právně nezávazné *Informace*, nikoliv dle zákona. *Informace* samozřejmě nepředstavuje závazný právní předpis, takto s ní však daňové orgány nezacházely. Zveřejnění náhledu finanční správy na výklad citovaného ustanovení pomáhá lepší předvídatelnosti jejího počínání vůči daňovým subjektům a může napomoci sjednocování praxe jednotlivých daňových orgánů. To jistě neznamená, že daňové orgány mohou odhlédnout od znění závazných právních norem. To v daném případě daňové orgány neučinily a výkladem příslušného zákonného ustanovení se zabývaly. Jak bylo však výše uvedeno, soud se s výkladem žalovaného neztotožnil.
36. Soud nespatřuje pochybení správce daně v tom, že ve výzvě k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu ze dne 25. 6. 2019 odkázal na své rozhodnutí a navazující rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16118/20/5100-31462-804325, s tím, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 dospěli správce daně a žalovaný u předmětných pozemků k závěru, že žalobkyní předložené důkazy (geometrický plán, snímek z katastrální mapy a fotografie z místa, kudy měla vést původní přístupová komunikace) neprokazují naplnění podmínky pro osvobození. Z odkazovaného rozhodnutí žalovaného, s nímž byla žalobkyně seznámena (dle doložky nabylo právní moci dne 13. 5. 2020), bylo zřejmé, z jakého důvodu žalovaný pochyboval o správnosti daňového tvrzení žalobkyně, resp. naplnění podmínek pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí, a žalobkyně tak měla možnost na vzniklé pochybnosti reagovat. Žalovaný v něm obdobně jako v napadeném rozhodnutí uvedl, jak vykládá dané ustanovení a proč nepovažuje důvody osvobození uplatněné žalobkyní za relevantní. Způsob, kterým správce daně vyjádřil své pochybnosti, žalobkyni umožnil se k věci vyjádřit, neboť byla prostřednictvím odkazovaného rozhodnutí seznámena s důvody, pro které správce daně o správnosti jejího daňového tvrzení pochyboval, a měla případně možnost označit další důkazy k prokázání svých tvrzení.
37. Pokud jde o důkazní břemeno, soud souhlasí s žalovaným, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Primární důkazní břemeno tedy tížilo žalobkyni. V dalším řízení bude s ohledem na výše uvedené na žalovaném, aby přezkoumatelným způsobem vyhodnotil předložené důkazy, zjištěné skutečnosti posoudil v souladu s výše předestřeným výkladem § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí a se svými závěry a úvahami dle § 115 odst. 2

daňového řádu žalobkyni seznámil a umožnil jí se ve stanovené lhůtě vyjádřit a popřípadě navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

38. Soud s ohledem na výše uvedené 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 mohla s přiměřeným úsilím a náklady na předmětné pozemky dostat a využívat je způsobem souladným s právem. Soud dodává, že se 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 postačovat i přístup pro pěší. S ohledem na závěry o přístupnosti pozemků žalovaný posoudí argumentaci žalobkyně, že předmětné pozemky byl pro nepřístupnost zcela nevyužitelné. Dospěje-li k závěru, že pozemky byly využitelné určitým způsobem, a to nikoli nutně komerčním, vypořádá se i s tím, zda se jednalo o způsob legální. Podmínky pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, čehož se žalobkyně rovněž domáhala, nebyly splněny, neboť nejde o případ, kdy nemá být další řízení již vedeno (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS).
39. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a má tedy právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a náhrady poštovního ve výši 55 Kč, které žalobkyně dle obsahu spisu vynaložila v souvislosti se zasláním repliky. 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 rozhodnutí 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 17. června 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu