



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **V. P.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16118/20/5100-31462-804325, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2022, č. j. 51 Af 44/2020 - 84,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2022, č. j. 51 Af 44/2020 - 84, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště v Kolíně (dále jen „správce daně“), doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 8. 2019, č. j. 4032178/19/2111-70461-109492 (dále jen „dodatečný platební výměr“), daň z nemovitých věcí na rok 2018 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 jen „daňový řád“), penále ve výši 46 Kč. K doměření daně přistoupil správce daně proto, že neuznal v případě dvou pozemků (k jednomu pouze částečně) nárok žalobkyně na osvobození pro nevyužitelnost pozemku dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“).

[2] Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že zrušil část výroku, kterým správce daně stanovil penále ve výši 46 Kč a ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdil.

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud přisvědčil žalovanému, že k osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí nestačí, že pozemek není využitelný hospodářsky či komerčně, a pokud by pozemky bylo možné využívat k nekomerčním, například volnočasovým aktivitám, nebyl by dán zákonný důvod k jejich osvobození od daně. Musí se však současně jednat o užívání pozemku, které je nejen fakticky možné, ale též souladné se zákonem. To žalovaný přes námitky žalobkyně pominul. Ta se osvobození od daně od počátku domáhala proto, že k pozemkům neexistuje přístup, což však žalovaný označil za čistě subjektivní důvod, který nelze zohlednit.

[4] Podle soudu však otázka, zda se vlastník může legální cestou dostat na svůj pozemek, není otázkou subjektivního náhledu vlastníka pozemku, ale objektivním předpokladem pro jeho možné zákonné využívání. 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 si lze představit situaci, kdy by bylo možné využívat pozemek ve smyslu citovaného ustanovení, k němuž by se vlastník nemohl legálně bez nepřiměřených obtíží či nákladů dostat.

[5] Ačkoliv město Kolín žalovanému sdělilo, že „v současné době strpí chůzi“ přes své pozemky pro přístup k pozemkům žalobkyně, žalovaný se přes vznesenou odvolací námitku nijak nezabýval právní povahou a relevancí tohoto prohlášení. Vycházel totiž 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.

[6] Žalobní námitky procesního charakteru neshledal krajský soud důvodnými.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Z novelizace § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí účinné od 1. 1. 2020 lze dovodit záměr zákonodárce pro obsah příslušné části tohoto ustanovení. Z důvodové zprávy totiž vyplývá, že novelou došlo pouze ke zpřesnění již v minulosti zákonem definovaného osvobození určitých pozemků, jež jsou nevyužitelné. Tudíž i před novelou muselo jít o pozemky, které jsou příkopem, močálem, mokřadem, bažinou, skalním útvarem, roklí nebo strží. Ty jsou však nevyužitelné ze své podstaty a pro své faktické kvality, a nikoliv např. pro absenci oprávnění jejich vlastníka k přístupu k nim. Úmyslem zákonodárce tak bylo osvobodit od daně jen ty pozemky, které jsou nevyužitelné „pro svou nekvalitu“.

[8] Stěžovatel rozporuje odůvodnění obsažené v bodě 37 napadeného rozsudku, podle kterého soud považuje absenci legálního přístupu na pozemek za objektivní hledisko, zatímco stěžovatel považuje důvody na straně vlastníka za ryze subjektivní. Objektivní důvody musí existovat „na straně pozemku“, tedy z povahy pozemku. Objektivní kritéria pozemku definuje § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí a nedává smysl sem včleňovat ryze subjektivní hledisko na straně vlastníka. Takové hledisko by logicky bylo obsaženo v systematice daného ustanovení jako samostatné písmeno. Výklad krajského soudu je proto nesprávný.

pokračování

[9] Dle stěžovatele také z judikatury krajských soudů (rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, ze dne 6. 2. 2020, č. j. 52 Af 28/2019 - 47, ze dne 21. 2. 2020, č. j. 52 Af 53/2019 - 44, a ze dne 15. 7. 2020, č. j. 52 Af 43/2019 - 36, a Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2020, č. j. 31 Af 89/2019 - 65, a č. j. 31 Af 71/2019 - 58) a nepřímo i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021 - 31, plyne, že objektivní nevyužitelnost pozemku je nutno dovodit ze samotné kvality, resp. nekvality tohoto pozemku. Tato nevyužitelnost se neomezuje pouze na činnost zemědělskou či jinak hospodářskou, ale může se kupříkladu jednat i o nevyužitelnost k volnočasovým aktivitám. Ani judikatura tak nezohledňuje skutečnosti, jež vycházejí z poměrů majitele pozemku. Tuto odchylku od dosavadní judikatury krajský soud nijak nezdůvodnil, proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[10] Konečně považuje stěžovatel úvahu krajského soudu, podle které je třeba přiznat osvobození od daně pozemkům, k nimž nemá jejich vlastník možnost legálního přístupu, za „nedotaženou“, neboť nedomýšlí možné eventuality, jež by její běžnou aplikací nutně vznikaly a jež by dosáhly absurdních důsledků vedoucích k faktickému obcházení zákona a vyhýbání se daňové povinnosti. Za tímto účelem popisuje stěžovatel hypotetickou situaci, kdy by se vlastník pozemku, k němuž má legální přístup, tohoto přístupu účelově vzdal, aby se vyhnul daňové povinnosti. Prověřování takových skutečností by bylo pro správce daně „nadměrně obtížné, až nesplnitelné“. To by bylo v rozporu s úmyslem zákonodárce. Ten dle důvodové zprávy zamýšlel podle dotčeného ustanovení osvobodit určité pozemky z důvodu ekologického zájmu, nikoliv pro absenci oprávnění jeho vlastníka k přístupu k němu, či dokonce na základě smluvní volnosti a vlastního rozhodnutí toto oprávnění případně i pozbyt.

[11] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že argumentace stěžovatele je neopodstatněná, účelová a pomíjí její žalobní námitky. Správní orgány postupovaly v rozporu se zákonem a svévolně a žalovaný se nevypořádal s odvolacími námitkami. Nesouhlasí se stěžovatelem, že předmětem sporu je otázka, zda osvobození od placení daně je podmíněno charakterem pozemku, tedy jeho kvalitou či nekvalitou. Předmětem sporu je otázka, zda může správce daně výkladovými stanovisky účelově dezinterpretovat zákony a stanovovat kritéria posouzení, o nichž nemá daňový subjekt tušení.

[12] Další rozhodnou otázkou bylo posouzení skutkového stavu ve smyslu splnění podmínky, že jde o pozemky, které nelze žádným způsobem využívat. Pokud došlo k právnímu i faktickému zrušení přístupových komunikací, nejde o žádný subjektivní dojem vlastníka. Tyto zásadní skutečnosti krajský soud zohlednil, což mu nelze vytýkat.

[13] Podle žalobkyně je logický závěr soudu, že kvalita či nekvalita pozemků ostatních ploch, u nichž územní plán stanoví určité využití, nemá na posouzení jejich využitelnosti žádný vliv. Logicky zde nemůže hrát roli, že územní plán stanoví využití pozemku pro postavení výrobní haly. Investor si za tímto účelem pozemek přizpůsobí, pokud má na něj legální přístup. Pokud ne, je uskutečnění takového záměru nemožné.

[14] Podle žalobkyně je zcela nepřipadná argumentace stěžovatele vyvozující z novely zákona o dani z nemovitých věcí č. 364/2019 Sb. úmysly zákonodárce, které měl mít již v roce 1992. Pokud by měl stěžovatel pravdu, nebylo by třeba dotčené zákonné ustanovení

novelizovat. Zákodárce zde navíc vyloučil ostatní plochy nacházející se v zastavěném území obce, což dokazuje, že před novelou na dané pozemky § 4 odst. 1 písm. k) dopadal. Kasační námitky, v nichž stěžovatel zaměňuje rozhodné znění zákona se zněním po zmíněné novele, jsou zmatené. Odkazy na znění zákona účinné od 1. 1. 2020 považuje žalobkyně za nepřipustnou retroaktivitu. Nadto stěžovatel nechápe „filosofický obsah pojmů objektivní a subjektivní“. Skutečnost, že příjezdové komunikace byly fyzicky „odbagrovány“, je objektivní. Neexistenci příjezdových komunikací zjistil i správce daně při místním šetření.

[15] Žalobkyně má za to, že stěžovatelem odkazovaná judikatura vychází z odlišného skutkového stavu. Navíc stěžovatel závěry soudu vytrhuje z kontextu a dezinterpretuje je. Judikatura nemá v českém právním prostředí precedenční charakter a mnohdy odkazuje na právně irelevantní a neautorizovanou informaci k výkladu dotčeného ustanovení, kterou zveřejnil žalovaný na svých webových stránkách.

[16] Konečně žalobkyně uvádí, že kvalita či nekvalita pozemku má význam u zemědělské či lesní půdy, nikoliv však v daném případě. Hypotetickou situaci obcházení zákona popisovanou stěžovatelem označuje žalobkyně za spekulaci, která se posuzované věci nijak netýká. Tím, že obecní úřad zrušil pozemní komunikace v zastavěném území bez náhrady, porušil zákonné povinnosti, a je nepřijatelné, aby za to byl „trestán“ ten, komu tím byla způsobena újma. Není možné, aby žalobkyně měla povinnost platit daně z vlastnictví pozemků, které jí stát zlovolně znemožnil užívat. Žalobkyně navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[17] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně replikou. Upozorňuje, že Nejvyšší správní soud přezkoumává rozsudek krajského soudu na základě kasačních námitek, a proto jsou irelevantní námitky a další tvrzení žalobkyně, která nereagují na kasační argumentaci. Nesouhlasí zároveň, že by kasační stížnost byla nesrozumitelná, jak tvrdí žalobkyně.

[18] Dále stěžovatel opětovně cituje důvodovou zprávu k zákonu č. 364/2019 Sb. a vyvozuje z ní, že novelou došlo ke zpřesnění stávajícího osvobození od daně, které se vztahuje pouze na pozemky s vyjmenovanými krajinnými prvky, tedy na pozemky nevyužitelné ze své podstaty na základě jejich nekvality. To, že zákonodárce vyloučil z osvobození od daně všechny pozemky v zastavěném území obce bez ohledu na jejich kvalitu, nemá pro posuzovanou věc význam. Stěžovatel nepovažuje za podstatné, aby rozváděl filosofický význam slov objektivní a subjektivní.

[19] Konečně se stěžovatel domnívá, že jím odkazovaná judikatura je přílehavá a upozorňuje, že i když nemají soudní rozhodnutí precedenční povahu, i v českém právním prostředí se dbá na jednotnost rozhodování a zákon stanoví rozhodujícímu senátu povinnost v případě rozporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu předložit věc rozšířenému senátu tohoto soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom,

pokračování

zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] V nyní posuzované věci je rozhodnou otázkou, zda se osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 12. 2019 může vztahovat na pozemek, k němuž nemá vlastník zajištěn legální přístup, a je proto nevyužitelný. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud tuto otázku nesprávně právně posoudil, nicméně s většinou kasační argumentace se nemohl ztotožnit.

[23] Podle uvedeného ustanovení *[o]d 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. Dle téhož ustanovení účinného od 1. 1. 2020 jsou od daně osvobozeny pozemky v rozsahu, v jakém se na nich nachází 1. ochranné pásmo vodního zdroje I. stupně, krajinný prvek skupina dřevin, stromořadí, travnatá údolnice, mez, příkop nebo mokřad, pokud je tento prvek evidován v evidenci ekologicky významných prvků podle zákona upravujícího zemědělství, nebo 3. příkop, mokřad, močál, bažina, skalní útvar, rokle nebo strž, pokud jde o pozemky ostatních ploch mimo zastavěné území obce, které nejsou užívány k podnikání.*

[24] Podle důvodové zprávy k zákonu č. 364/2019 Sb. části 1.1: „*Daň z pozemků jako jedna ze dvou složek daně z nemovitých věcí obsahuje již od zavedení této daně poměrně rozsáhlý výčet pozemků, které jsou od daně osvobozeny, včetně osvobození pozemků s vybranými významnými krajinnými prvky. Současná platná právní úprava však dostatečně nereaguje na stávající priority společnosti, proto vzhledem k pozemkům s významnými krajinnými prvky je navrhováno stávající právní úpravu aktualizovat.*“ Dále dle části 2.1: „*Navrhuje se upřesnit podmínky, za kterých jsou pozemky, na nichž se nachází vybrané významné krajinné prvky, osvobozeny od daně z pozemků. Ačkoliv již dle stávající právní úpravy jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně, pozemky remízků, hájů, větrolamů a mezí na orné půdě, trvalých travních porostech, a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat, současná praxe ukázala, že tyto vybrané významné krajinné prvky se mohou nacházet i na jiných druzích pozemků (nejen na zemědělských pozemcích).*“ V části 3.1 hovoří důvodová zpráva o potřebě změny, neboť se ukázalo, že vybrané krajinné prvky se často nachází i na jiných druzích pozemků než na orné půdě, proto se „*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*“. Určité významné krajinné prvky se však osvobodí od daně tehdy, když budou vedeny v evidenci ekologicky významných prvků v rámci evidence využití půdy. „*Bez ohledu na tuto evidenci se navrhuje osvobodit příkopy, mokřady, močály, bažiny, skalní útvary, rokle a strže, pokud jsou na pozemcích ostatních ploch mimo zastavěné území obce a nejsou užívány k podnikání.*“ Ve zvláštní části důvodová zpráva uvádí, že se dále „*zpřesňuje osvobození dalších vyjmenovaných krajinných prvků (příkop, mokřad, močál, bažina, skalní útvar, rokle nebo strž), pokud se nacházejí na vybraných pozemcích, které způsobují nevyužitelnost pozemku, nicméně jejich zachování je žádoucí pro plnění významných funkcí krajiny*“.

[25] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentací stěžovatele, podle které je třeba vykládat obsah citovaného ustanovení před novelou provedenou zákonem č. 364/2019 Sb.

i po její účinnosti totožným způsobem. Došlo by tím k nepřípustné retroaktivitě zákona a zúžení původního rozsahu osvobození.

[26] Ze shora citovaných ustanovení zákona a důvodové zprávy k jeho novele je zřejmé, že § 4 odst. 1 písm. k) o dani z nemovitých věcí dozval po novele č. 364/2019 Sb. významných změn, jeho obsah se značně liší, a lze jej tudíž jen těžko vykládat stejně. Po novele se osvobození od daně vztahuje na pozemky evidované jako ostatní plocha jen v případě, že se na nich nachází příkop, mokřad, močál, bažina, skalní útvar, rokle nebo strž a že jde o pozemky mimo zastavěné území obce. Do 31. 12. 2019 se však vztahovalo na všechny pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat pro jejich ekologickou funkci v krajině (k tomu se soud dále vyjádří), a to i v případě, že se nachází v zastavěném území obce. Dříve tak osvobození od daně dopadalo na širší množinu pozemků ostatních ploch a není možné připustit, že pokud by se podle důvodové zprávy k novele zákona jednalo pouze o „zpřesnění“ dosavadní úpravy, jak namítá stěžovatel, mělo by se dané osvobození uplatnit jen na užší množinu pozemků tak, jak ji zákon vymezil až v později účinném znění.

[27] Kromě toho stěžovatel vytrhává úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě k zákonu č. 364/2019 Sb. z kontextu historického vývoje i textu samotné důvodové zprávy. Pokud totiž důvodová zpráva hovoří o zpřesnění dalších vyjmenovaných krajinných prvků, které způsobují nevyužitelnost pozemku, je zřejmé, že pod výrazem zpřesnění vyjádřil zákonodárce úmysl nově přesně vymezit, které případy nevyužitelných pozemků mají být osvobozeny od daně. Jen stěží je možné s ohledem na shora popsanou odlišnost úpravy dovozovat, že podle zákonodárce se jedná o osvobození ve stejném rozsahu jako před provedenými změnami. Tomu pak odpovídá i odůvodnění přechodného ustanovení k dané novele zákona o dani z nemovitých věcí, jímž se zákonodárce rozhodl zamezit nepravé retroaktivitě, která by podle něj nebyla žádoucí.

[28] Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel pomíjí hlavní souvislosti, které vedly zákonodárce ke změně úpravy. Cítil především na osvobození pozemků, na nichž se nachází již dříve taxativně vyjmenované významné krajinné prvky - remízky, háje, větrolamy a meze. Zákon výslovně osvobozoval jen pozemky evidované v katastru nemovitostí jako orná půda a trvalé travní porosty, ale po změnách v evidenci zemědělských pozemků dříve vedených ve zjednodušené evidenci se stávalo, že pozemky, na nichž se nachází vyjmenované krajinné prvky, jsou v katastru nemovitostí vedeny jako ostatní plocha. Na tyto situace následně musely reagovat i správní soudy, které uvedly, že osvobození se vztahuje i na pozemky ostatních ploch (navzdory výslovnému zákonnému znění), které by jinak neměly být nadále osvobozeny pouze v důsledku administrativní změny evidence, přestože mají stále stejný charakter a plní svou ekologicky významnou funkci (viz rozsudek ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021 - 31, a na něj navazující ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021 - 49, či ze dne 26. 1. 2022, č. j. 7 Afs 90/2020 - 37). O pouhém upřesnění právní úpravy se proto dá hovořit právě v těchto případech, nikoliv však ve všech případech, na které dopadalo osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.

[29] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že důvody pro osvobození od daně nemohou být čistě subjektivní a že se musí jednat o objektivní okolnosti. Nicméně již nemůže přisvědčit kasační argumentaci v tom, co je či není objektivní. Není přitom třeba rozebírat filosofický význam slov, aby bylo možné posoudit, co jsou objektivní a co

pokračování

subjektivní skutečnosti. Není možné tvrdit, že objektivním hlediskem je pouze kvalita pozemku jako takového. Objektivní okolnosti mohou být např. i veřejnoprávní regulace využití území, jak správně upozornil krajský soud v napadeném rozsudku.

[30] Ačkoliv Nejvyšší správní soud nepřisvědčil argumentům stěžovatele, kterými nepřipustně vyvozuje úmysl historického zákonodárce z důvodové zprávy k jeho novele a podle kterých je otázka existence legálního přístupu k pozemku subjektivním hlediskem vlastníka, souhlasí s tím, že nemožnost legálního přístupu k pozemku není důvodem pro osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.

[31] Stěžovatel správně uvádí, že důvodem pro osvobození pozemků podle uvedeného ustanovení byly ekologické zájmy. Tento úmysl zákonodárce výslovně vyjádřil v důvodové zprávě k zákonu o dani z nemovitých věcí v původním znění z roku 1992 (viz zvláštní část důvodové zprávy: „Pod písm. j), k) a m) se osvobozují pozemky z důvodu ekologického zájmu.“). Na základě § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí tudíž nelze od daně osvobodit pozemky z důvodu absence přístupu k nim, neboť to nelze považovat za důvod podřaditelný pod ekologické zájmy. Stěžovatel má pravdu, že osvobození se zakládá výhradně na vlastnostech pozemku jako takového, tedy že se na něm nacházejí nějaké důležité krajinné prvky, pro které jej není možné využívat.

[32] Jakkoliv na základě poslední části textu dotčeného ustanovení (*pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*) by bylo možné dovodit, že osvobození od daně se vztahuje na jakoukoliv nevyužitelnost pozemku, a tedy i jeho nepřístupnost pro vlastníka, nelze odhlédnout od jeho systematiky, účelu a konečně i úmyslu zákonodárce, vyjádřeného v důvodové zprávě. Písmeno k) dotčeného ustanovení se zcela zjevně týká pozemků, které mají určitou charakteristiku krajinného rázu, a pokud by se měly osvobodit od daně všechny pozemky ostatních ploch, které jsou nevyužitelné z jakéhokoliv důvodu, a nejen z důvodu existence ekologicky významných prvků, bylo by zcela nelogické takové obecné osvobození vložit do zákona pod stejné písmeno jako *pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezi na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně*. Tomu pak odpovídá i již zmíněné výslovné znění důvodové zprávy, podle které se pod písm. k) osvobozují pozemky z důvodu ekologického zájmu.

[33] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, neboť krajský soud nesprávně posoudil otázku aplikovatelnosti § 4 odst. 1 písm. k) na pozemky, k nimž nemá vlastník legální přístup. Správním orgánům proto neoprávněně vytknul, že nezkoumaly existenci či neexistenci přístupu žalobkyně k jejím pozemkům. Správní orgány totiž v souladu se zákonem vyhodnotily, že je to pro posouzení osvobození dotčených pozemků od daně irelevantní.

[34] Stěžovateli je třeba prisvědčit, že při výkladu a aplikaci zákonů správní soudy dbají na jednotnost rozhodování, přestože v českém právním prostředí nemají soudní rozhodnutí precedenční povahu. Krajský soud však východiska dosavadní judikatury nijak nepopřel. Dovolává-li se stěžovatel závěrů vyplývajících z rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 - 31, upozorňuje Nejvyšší správní soud, že ten se týká především shora popsané situace, která vznikla v důsledku aktualizace evidence zemědělské půdy. Pokud pozemky evidované po administrativní změně jako ostatní plocha, a nikoliv jako orná půda či trvalé travní

porosty, i nadále plní ekologickou funkci remízků, mezí, hájů či větrolamů, musí se na ně osvobození od daně vztahovat bez ohledu na evidovaný druh pozemku. To je však jiná kategorie pozemků než ostatní plochy, které nelze žádným způsobem využívat. Ve vztahu k této kategorii kasační soud řešil situaci, kdy se daňový subjekt domáhal osvobození od daně proto, že se jednalo o neplodnou půdu, což ovšem neznamená, že pozemek nelze užívat vůbec žádným způsobem, i když jej nelze využít pro zemědělskou produkci dle subjektivních preferencí daňového subjektu.

[35] Nyní posuzovaný případ je však založen na odlišných okolnostech. Stejných situací jako rozsudek č. j. 9 Afs 7/2021 - 31 se týkají také stěžovatelem odkazované rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích či Krajského soudu v Brně. Nutno podotknout, že vyjma rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích dne 21. 2. 2020, č. j. 52 Af 53/2019 - 44, proti němuž nebyla podána kasační stížnost, všechny stěžovatelem odkazované rozsudky krajských soudů Nejvyšší správní soud zrušil. Je tak zcela nepřipadné krajskému soudu vytýkat, že jejich závěry údajně nenásledoval. Nadto dosavadní judikatura vždy hodnotila otázku osvobození na základě konkrétních skutkových okolností toho kterého případu a nelze z ní vyvodit jednoznačný kategorický závěr, že pro všechny případy osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí jsou rozhodné vlastnosti pozemku jako takové, tedy že jde vždy o pozemky s určitými krajinnými prvky. Krajský soud věc nesprávně právně posoudil, nicméně nikoliv z důvodu nerespektování stávající judikatury správních soudů.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[37] Krajský soud posléze v novém rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. května 2023

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu