ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **P. V.,** zastoupený JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 7. 2020, č. j. 26698/20/5100-31462-804325, č. j. 28089/20/5100-31462-804325, č. j. 28090/20/5100-31462-804325 a ze dne 21. 7. 2020, č. j. 28091/20/5100-31462-804325, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2022, č. j. 29 Af 58/2020-101,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2022, č. j. 29 Af 58/2020-101, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal k Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, a to dodatečná daňová přiznání za roky 2016, 2017 a 2018 (tyto na základě výzvy správce daně) a řádné daňové přiznání za rok 2019, přičemž u některých pozemků v nich uvedených uplatnil osvobození od daně z nemovitých věcí. Důvodem pro osvobození dle žalobce bylo, že tyto pozemky v souladu s § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZDNV“), nelze žádným způsobem využívat.

[2] Správci daně následně vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti předmětných daňových přiznání, proto zaslal žalobci výzvy k odstranění pochybností o uplatněném

důvodu osvobození. Žalobce pochybnosti dle názoru správce daně neodstranil, a ten proto vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň a penále. O odvoláních žalobce proti platebním výměrům rozhodl žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími tak, že za zdaňovací období 2016, 2017 a 2018 platební výměry změnil tím způsobem, že neuložil žalobci penále. Platební výměr za zdaňovací období roku 2019 potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Proti v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami podanými u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud je spojil ke společnému projednání a v záhlaví uvedeným rozsudkem napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud shrnul, že žalobce předložil vyjádření Městského úřadu Luhačovice a obce B., jejichž obsahem byl souhlas s nevyužitelností pozemků, na které žalobce uplatňoval nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí. Správce daně následně vydal výzvy k odstranění pochybností.

[5] Podle krajského soudu správce daně ale nezmínil žádnou konkrétní skutkovou okolnost, která by jeho tvrzené pochybnosti vyvolala. Přitom z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že z výzvy k odstranění pochybností musí být zřejmé, proč pochybnosti vznikly a v čem spočívají. Správce daně se tedy podle krajského soudu dopustil nezákonného postupu. Ani v průběhu následujícího řízení nedošlo k nápravě.

[6] Dále krajský soud orgánům finanční správy vytkl, že ani následně nevzaly vyjádření obcí předložená žalobcem v potaz. I když správce daně i žalovaný argumentovali ve svých rozhodnutích tím, že je zřejmé, že tyto obce nevydaly žádné rozhodnutí zamezující užívání zkoumaných pozemků, podle krajského soudu to nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k reálné využitelnosti pozemků. Přitom právě u místních orgánů lze dle krajského soudu mít za to, že svůj názor mají podložený reálnou znalostí situace v místě. Žalobce vyjádřením místních úřadů o nemožnosti využití pozemků opakovaně argumentoval. Bylo na správci daně, potažmo žalovaném, aby se touto otázkou zabývali a s příslušnými orgány vyjasnili, co je k takovému názoru vedlo.

[7] Další vadu shledal krajský soud ve skutečnosti, že správce daně sice provedl opakovaná šetření na místě za účelem hodnocení využitelnosti pozemků, ale své závěry nijak nekonfrontoval s názory místních úřadů o nevyužitelnosti pozemků. Přitom právě tato konfrontace mohla věc vyjasnit. Rovněž se nabízela možnost odborného posouzení znaleckým posudkem.

[8] Krajský soud také podotknul, že orgány finanční správy zastávaly názor, že podstatný je reálný stav předmětných pozemků, a proto nejsou vázány označením pozemku v katastru nemovitostí. Jak však vyplývá z protokolů o místním šetření, na částech pozemků byl popsán travnatý porost. Přesto však pozemky byly hodnoceny dle zápisu v katastru. Krajský soud v tom spatřoval rozpornost v jejich přístupu.

[9] Krajský soud dodal, že ve výzvě k odstranění pochybností nebyly zdůvodněny skutkové okolnosti ani ve vztahu k pochybnostem ohledně stavby na pozemku p. č. X.

V tomto směru však bylo podle krajského soudu toto pochybení následně zmírněno šetřením správce daně, a proto krajský soud v této souvislosti neshledal postup správce daně nezákonným.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků řízení

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. pro nesprávné posouzení právní otázky a nepřezkoumatelnost.

[11] Stěžovatel namítá, že krajský soud přistoupil příliš formalisticky k posouzení, zda se stěžovatel spolu se správcem daně dopustili nezákonného postupu v souvislosti s výzvou k odstranění pochybností, přičemž se krajský soud nevypořádal ani s dalšími okolnostmi a procesními skutečnostmi věci. Stěžovatel poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které plyne, že aby se mohlo v případě nedostatečně specifikovaných pochybností ve výzvě dle § 89 daňového řádu jednat o pochybení takové intenzity, která by způsobila nezákonnost rozhodnutí daňového orgánu, je nutné posoudit, zda v dalším průběhu řízení tato vada nebyla zhojena.

[12] Podle stěžovatele je smyslem požadavků kladených na obsah výzvy to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. I pokud by výzva k odstranění pochybností byla neurčitá, podle stěžovatele z obsahu spisu vyplývá, že žalobci byly pochybnosti správce daně zřejmé. Ještě před vydáním výzvy k odstranění pochybností v rámci ústního jednání u správce daně žalobce z vlastní iniciativy předložil správci daně další důkazní prostředky, které dle jeho názoru měly přispět k prokázání nevyužitelnosti pozemků. Skutkové okolnosti, jež představovaly pochybnosti správce daně směrem k deklarované nevyužitelnosti pozemků, pak byly správcem daně souhrnně vyjádřeny v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 4. 7. 2019, č. j. 1476958/19/3305-70462-702584. V rámci odvolacího řízení pak stěžovatel žalobce velmi podrobně seznámil se zjištěními a skutkovými okolnostmi ohledně každého pozemku, u nějž žalobce osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNV uplatnil. Tyto dokumenty obsahovaly ucelený obraz skutkových zjištění, které představovaly důvody pro pochybnosti správce daně. Daňové orgány tak dostály povinnosti vyjádřit pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, i když listiny neobsahovaly výslovné vyjádření nesouhlasu se stanovisky obcí.

[13] Stěžovatel dále připomíná, že daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti řízení, což znamená, že odvolací řízení tvoří s řízením prvoinstančním jeden procesní celek a stejně tak vydaná správní rozhodnutí obou stupňů je třeba za jeden celek považovat. Tato zásada umožňuje také odvolacímu orgánu v průběhu odvolacího řízení zhojit vady, jichž se dopustil správce daně v prvostupňovém řízení. Stěžovatel má za to, že i tuto zásadu krajský soud v napadeném rozsudku pominul, když se rovněž nezabýval otázkou, zda ke zhojení případné vady výzvy k odstranění pochybností nemohlo dojít i v průběhu odvolacího řízení.

[14] Stěžovatel má rovněž za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud rozporně přistupuje k otázce pochybení daňových orgánů z hlediska nedostatečného vyjádření pochybností ve výzvách k odstranění pochybností u pozemků a u staveb.

[15] Vyjádření či stanoviska obcí k otázce nevyužitelnosti pozemku mohou sloužit správci daně pouze jako podpůrný podklad k prokázání naplnění podmínek nároku na osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNV. Správce daně primárně využívá všechny dostupné technické možnosti a úřední postupy při šetření osvobození, které má k dispozici, tj. nahlížení do katastru nemovitostí, mapy, ortofotomapy, LPIS, MISYS, znalecké posudky z jiných řízení, místní šetření. Ačkoliv je možné připustit, že místní úřady disponují místní znalostí, nejsou odborně způsobilé k meritornímu posouzení oprávněnosti nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí. Správce daně a stěžovatel tedy ani nebyli těmito stanovisky co do posouzení nevyužitelnosti pozemku pro účely osvobození od daně vázáni a rozhodně nebyli povinni zjišťovat, jak k těmto závěrům místní orgány dospěly. Jedinou relevantní autoritou pro posouzení nevyužitelnosti pozemku z hlediska osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNV je správce daně. Zpracování znaleckého posudku v tomto případě nebylo namístě, neboť proti sobě nestály dva „na roveň postavené“ důkazní prostředky a důkazy z nich vyplývající, které by byly ve vzájemném rozporu. Stěžovatel dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které správci daně disponují dostatečnými odbornými znalostmi odpovídajícími znalostem soudních znalců. Správce daně získal přímé poznatky o reálném stavu nemovitých věcí vlastním místním šetřením.

[16] Stěžovatel dále namítá, že základ daně a sazba daně se odvíjí od druhu pozemku evidovaného v katastru nemovitostí. Rozhodným pro stanovení sazby daně je skutečný právní stav pozemku. Tím je třeba rozumět takový stav pozemku, který neodpovídá druhu pozemku vedenému v katastru nemovitostí, ale druhu, do něhož předmětný pozemek patří podle pravomocných rozhodnutí správních orgánů nebo z jiných právních důvodů. V případě, kdy se daňový subjekt domnívá, že stav evidovaný katastrem nemovitostí neodpovídá skutečnosti, je na něm, aby zjednal nápravu u příslušných správních orgánů. Stěžovateli však nejsou známy žádné důkazy (žalobcem nebyly předloženy), které by prokázaly tvrzení žalobce, že skutečný právní stav je jiný než stav evidovaný v katastru nemovitostí. Pokud daňovým orgánům účastník řízení nedoloží důkaz o jiném skutečném právním stavu, je pak nutné s ohledem na zásadu materiální publicity vycházet ze stavu evidovaného v katastru nemovitostí. Naopak pokud jde o osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNV, orgány finanční správy vychází ze skutečného stavu pozemku bez ohledu na druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí.

[17] Je tedy třeba rozlišovat, kdy se skutečný stav posuzuje u otázky naplnění podmínek osvobození od daně z nemovitých věcí z důvodu nevyužitelnosti pozemku, a kdy se určuje výše sazby zdanění, u nějž se primárně vychází právě ze stavu evidovaného v katastru nemovitostí, který je v souladu se zásadou materiální pravdy považován za skutečný právní stav, pokud není prokázáno něco jiného, např. rozhodnutími příslušných správních orgánů.

[18] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Stěžovatel v podstatě dává za pravdu krajskému soudu, že ve výzvě správce daně konkrétní skutkové

okolnosti neuvedl. Žalobce za rozhodující při posuzování zákonnosti výzvy považuje to, že její nezákonnost mohla vést ke ztížení až znemožnění splnění jeho důkazní povinnosti, a tím jej zásadním způsobem zatížit a zhoršit jeho procesní postavení. Ohledání pozemků bylo provedeno až po zpochybnění daňových tvrzení žalobce. V rámci ohledání nebyl správce daně schopen se seznámit podrobněji se stavem všech pozemků z důvodu jejich složité přístupnosti, na řadě míst i faktické nepřístupnosti (část pozemků pod vodní hladinou, část skalních a strmých útvarů, části hustě zarostlé dřevinami a jinou vegetací), a navíc nebyl schopen v terénu ani určit hranice jednotlivých pozemků. Navíc popis pozemků při provedení jejich ohledání byl obecný a v základu shodný u téměř všech pozemků a v podstatě pouze citoval z obsahu metodického pokynu správce daně. Ohledání nepřineslo žádné skutkové závěry, ze kterých by bylo možno dovodit využitelnost či nevyužitelnost pozemků. Proto ani tímto způsobem nemohlo dojít ke zhojení nedostatku skutkových zjištění ve výzvě jako skutečností zpochybňujících daňová tvrzení žalobce. K nápravě nedošlo ani v odvolacím řízení.

[19] Žalobce dále uvádí, že zprávy a vyjádření orgánů místní správy a samosprávy jsou stejnými důkazními prostředky jako každé jiné, včetně ohledání a protokolů vytvořených správcem daně. Krajský soud správci daně oprávněně vytkl, že se s těmito zprávami řádně nevypořádal a objektivně je nevyhodnotil, neodstranil případné rozpory mezi nimi a svými zjištěními.

[20] Podle žalobce musí správce daně pro stanovení závěrů z hlediska zdanění či osvobození pozemků od daně buď důsledně akceptovat celý právní stav podle zápisu v katastru nemovitostí (druh pozemků i způsob jeho využití), nebo jím není vázán a musí vycházet ze skutečného stavu. Pak se musí vypořádat i s tím, zda jsou pozemky správně zařazeny v katastru nemovitostí i co do druhu pozemku, zejména za situace, kdy sám stěžovatel charakterizoval pozemky jako spíše „trvalý travní porost“, kde by zdanění bylo zcela jiné.

[21] Stěžovatel v replice namítl, že nelze dát žalobci za pravdu, že jeho procesní postavení bylo v důsledku tvrzené nezákonnosti předmětné výzvy ztíženo, a to mohlo mít vliv na další průběh řízení. Stěžovatel je přesvědčen, že v dalším průběhu řízení pochybnosti správce daně a skutkové okolnosti, z nichž tyto pochybnosti vyplývaly, byly žalobci sděleny a ten byl s nimi srozuměn, o čemž vypovídají reakce žalobce v průběhu daňového řízení a také předkládání dalších důkazních prostředků. O libovůli nešlo, spis již obsahoval skutková zjištění z místního šetření.

[22] K tvrzení žalobce, že správce daně nebyl schopen se seznámit se stavem pozemků z důvodu jejich složité přístupnosti, na řadě míst i faktické nepřístupnosti, že nedokázal v terénu ani určit hranice jednotlivých pozemků, stěžovatel uvedl, že správce daně předmětné pozemky vymezil, určil a zjistil jejich skutečný stav na základě provedených místních šetření, a to ve dnech 3. 5. 2018 a dne 20. 11. 2018, z nichž byly pořízeny protokoly. Pokud žalobce zpochybňuje zjištění správce daně ohledně vymezení hranic předmětných pozemků, jakož i zjištění skutečného stavu těchto pozemků, bylo pouze na něm, aby v tomto ohledu vyvinul potřebnou iniciativu, tj. aby zjištění správce daně

relevantními důkazy vyvrátil, a prokázal tak důvodnost svých tvrzení, neboť důkazní břemeno je na straně žalobce.

[23] Podle stěžovatele důvod upřednostnění závěrů správce daně ohledně nevyužitelnosti předmětných pozemků plyne ze samotné skutečnosti, že správci daně a nikoli obcím byla zákonodárcem svěřena pravomoc posoudit pro účely osvobození od daně z nemovitých věcí využitelnost či nevyužitelnost pozemků. Stěžovatel také zdůraznil, že je třeba rozlišovat posouzení skutečného právního stavu pro stanovení sazby daně dle druhu zdaňovaného pozemku od posouzení skutečného stavu pozemku z pohledu jeho využitelnosti. Argumentoval i důvodovou zprávou k novelizaci ZDNV účinné od 1. 1. 2021, která potvrdila dosud uplatňovanou konstrukci zdanění pozemků.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal i to, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

III. a) Nezákonnost výzev k odstranění pochybností

[25] Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože krajský soud posoudil právní otázku, zda byl postup správce daně a žalovaného v souvislosti s výzvami k odstranění pochybností nezákonný, příliš formalisticky a nevypořádal se s dalšími okolnostmi případu. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti měl být rozporný přístup krajského soudu v otázce nezákonnosti výzev k odstranění pochybností ve vztahu ke stavbám na jedné straně a ostatním nemovitostem na straně druhé.

[26] Stěžovatel především namítá, že se při vydávání výzev k odstranění pochybností nedopustil nezákonného postupu. Jestliže samotné výzvy neobsahovaly konkrétní skutečnosti, ze kterých pocházely pochybnosti správce daně, byla tato vada následně v daňovém řízení zhojena.

[27] Podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí, že *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*. Podle odst. 2 tohoto ustanovení *ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností*.

[28] Na základě usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, dospěla judikatura Nejvyššího správního soudu k závěru, že ve výzvě k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu musí být existence pochybností správce daně opřena o konkrétní skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v jeho úsudku a vůli (viz rozsudek ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58).

[29] Judikatura Nejvyššího správního soudu rovněž připustila, že vadné zahájení postupu k odstranění pochybností (resp. vytýkacího řízení za předchozí právní úpravy) je možné za určitých okolností v průběhu tohoto postupu napravit, pokud správce daně své konkrétní pochybnosti daňovému subjektu dodatečně sdělí a dá mu příležitost je rozptýlit (viz například rozsudky ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 97/2017-38, ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, nebo ze dne 22. 12. 2022, č. j. 3 Afs 315/2020-31). Vady v podobě nedostatečně konkrétního či nejednoznačného vyjádření pochybností ve výzvách k odstranění pochybností tedy vždy nemusí mít za následek nezákonnost navazujících procesních postupů; naopak je třeba případná prvotní pochybení posuzovat v rámci následujícího vývoje postupu k odstranění pochybností (viz rozsudek č. j. 3 Afs 315/2020-31). V konkrétní věci je přitom třeba vždy zkoumat nejen to, zda výzvy správce daně byly či nebyly způsobilé informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k obsahům těchto výzev adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil (srov. rozsudek ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117). Přiměřeně lze odkázat i na rozsudek ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, podle něhož „*podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem*“.

[30] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně ve výzvách k odstranění pochybností (ve všech zdaňovacích obdobích) existenci pochybností o správnosti a průkaznosti uplatněného osvobození pozemků odůvodnil pouze tím, že podle něj nesplňují podmínku, že je nelze žádným způsobem využívat. Žádné jiné (natož konkrétní) důvody neuvedl. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením provedeným krajským soudem.

[31] Krajský soud však následně v odstavci 36 napadeného rozsudku lakonicky konstatoval, že ani v průběhu následujícího řízení nedošlo k nápravě. Takové vyjádření bez jakéhokoliv odůvodnění však znemožňuje Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumat, zda vychází z relevantních předpokladů majících oporu ve správním spisu. V tomto rozsahu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, což je vada dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[32] Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel nové výzvy k odstranění pochybností nevydal. Před vydáním prvostupňových rozhodnutí však byly pořízeny úřední záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností k jednotlivým obdobím (4. 7. 2019), s nimiž se žalobce seznámil a reagoval na ně (podání z 26. 7. 2019). Spis obsahuje i řadu dalších úředních záznamů a protokolů o ústním jednání, vyjádření žalobce a stížností na postup správce daně, jakož i jejich vyřízení, včetně prošetření způsobu vyřízení nadřízeným správcem daně. Žalobce se správcem daně intenzivně komunikoval o tom, čeho se pochybnosti týkají a jak je lze vyvrátit. Během odvolacího řízení byla vyhotovena listina označená „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a s odlišným právním názorem s výzva

k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 29. 5. 2020, na niž žalobce reagoval dne 7. 6. 2020, a spis obsahuje i podrobné stanovisko správce daně k odvolání včetně několika doplnění. Stěžovatel v kasační stížnosti předestřel řadu argumentů na podporu svého názoru, že žalobce byl s pochybnostmi správce daně obeznámen.

[33] Aby mohlo být posouzeno, zda daňové orgány svým následným postupem zhojily původní nedostatečnou výzvu, musí krajský soud zvážit a vysvětlit, zda z listin založených ve spise plyne, že byly dodrženy shora připomenuté požadavky judikatury. Zjistí tedy, jestli se žalobce od správce daně dozvěděl o podstatě jeho pochybností tak, aby měl v průběhu řízení příležitost na ně adekvátně reagovat. Pokud tomu tak bylo, nemůže být pochybení zjištěné u prvotních výzev k odstranění pochybností důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[34] Druhá z námitek týkajících se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná. Z obsahu spisového materiálu sice vyplývá, že krajský soud nesprávně uvedl, že v případě stavby na pozemku p. č. X v k. ú. B. u L. bylo po vydání výzvy k odstranění pochybností provedeno místní šetření (ve skutečnosti se konalo předtím), ale to na přezkoumatelnost napadeného rozsudku nemá vliv. Otázku zhojení vady řízení způsobené nedostatečnými výzvami k odstranění pochybností v kontextu jiných úkonů v jeho průběhu nicméně krajský soud posoudí znovu.

III. b) Vyjádření obcí

[35] Stěžovatel dále namítá, že vyjádření obcí k otázce nevyužitelnosti pozemků nemají pro věc takový význam, jaký jim přisuzuje krajský soud, ale mohou sloužit pouze jako podpůrný podklad k prokázání naplnění podmínek nároku na osvobození od daně.

[36] Podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2019, *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*.

[37] Pravomocí správce daně je podle § 11 daňového řádu mj. vést daňová řízení. Je jediným kompetentním subjektem pro stanovení, vyměření a vybrání daně. V jeho kompetenci je tedy i posouzení otázky osvobození konkrétního pozemku od daně.

[38] Pro účely určení, zda byly naplněny zákonné podmínky pro osvobození pozemku od daně, nejsou vyjádření či stanoviska obcí pro správce daně závazná. Nelze je ani stavět na roveň znaleckého posudku.

[39] V kontextu konkrétního případu považuje Nejvyšší správní soud za vhodné upozornit, že vyjádření Městského úřadu Luhačovice, stavebního úřadu ze dne 14. 6. 2017 a obce B. ze dne 12. 11. 2018 zjevně vznikla připojením podpisu zástupce obce a dodatku „souhlasíme“ pod krátký text připravený žalobcem, který je společný pro celý výčet pozemků. Nejedná se tedy o nikterak podrobná ani vyčerpávající stanoviska, ze kterých by

bylo možné vypozorovat reálnou znalost situace na pozemcích či obeznámení s jejich stavem, jak dovozuje krajský soud. Ta tedy zůstala spíše v rovině předpokladu.

[40] Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč má za to, že jednotlivé pozemky nesplňují podmínky pro přiznání nároku na osvobození od daně. Konkrétně hodnotil i vyjádření Městského úřadu Luhačovice a obce B. (např v rozhodnutí týkajícím se zdaňovacího období roku 2016 v odst. 66). Jasně uvedl, že je považuje pouze za podpůrné podklady, protože obecní úřady, ačkoliv disponují místní znalostí, nejsou odborně způsobilé k meritornímu posouzení nároku na osvobození. Vedle toho však připustil, že by zohlednil jejich vyjádření k otázce, zda jsou jim známa nějaká rozhodnutí či opatření omezující nebo znemožňující užívání pozemků, nicméně odpovědi byly negativní.

[41] V kontextu celého odůvodnění napadených rozhodnutí, obsahujícího výčet shromážděných důkazních prostředků (např. v odst. 56 pro rok 2016), je patrné, že žalovaný stejně jako správce daně faktický stav jednotlivých pozemků posuzoval na základě několika podkladů, zejména na základě místních šetření, která provedl ve dnech 3. 5. 2018, 20. 11. 2018 a 24. 9. 2019 (to poslední až v rámci odvolacího řízení). Poté, co se seznámil s informacemi z mapových portálů, ortofotomapy, evidence zemědělské půdy apod., utvořil si prostřednictvím vnímání pracovníků správce daně vlastní představu o využitelnosti jednotlivých pozemků, a tato zjištění pak promítl do závěru o přiznání či nepřiznání osvobození. Z odůvodnění jeho rozhodnutí tak implicitně plyne, že stanoviska Městského úřadu Luhačovice a obce B. nepovažoval za významná pro posouzení faktického stavu nemovitostí. Ostatně sám žalobce v průběhu řízení opakovaně volal pro provedení (dalších) místních šetření, která by vyjasnila, zda je pozemky možné užívat, nebo ne. Žalobci tedy bylo zřejmé, že bezprostřední poznatky o situaci na místě mají značnou vypovídací hodnotu.

[42] Se závěrem krajského soudu, že správce daně ani žalovaný nevzali stanoviska Městského úřadu Luhačovice a obce B. v potaz, se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jeho požadavek, aby si daňové orgány s orgány obcí vyjasnily, co obce k jednoslovnému vyjádření vedlo, považuje za dané situace za nadbytečný. Nejvyšší správní soud ani nemá za nerozumné dotázat se na existenci rozhodnutí nebo jiného aktu, který by vlastníka pozemku omezoval v možnostech jeho *faktického* využívání, neboť právě objektivní nemožnost využití je důvodem pro osvobození od daně. Ta nemusí plynout výhradně ze zamokření, extrémní svažitosti apod.

[43] Pokud by krajský soud dospěl k závěru, že nedostatky výzev k odstranění pochybností byly zhojeny následným postupem správce daně nebo žalovaného, a došlo tedy k aktivaci důkazního břemene ohledně využitelnosti pozemků na straně žalobce, posoudí následně i to, zda se žalobci podařilo vyvrátit zjištění správce daně plynoucí z jím shromážděných podkladů.

[44] Na okraj lze dodat, že stěžovatel se v kasační stížnosti vyjádřil poněkud nepřesně, když uvedl, že správce daně disponuje dostatečnými odbornými znalostmi odpovídajícími znalostem soudních znalců. Z jím odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2013, č. j. 8 Afs 32/2012-37, totiž vyplývá pouze to, že při rozhodování, zda ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně,

je možné zohlednit i to, že pracovníci konkrétního správce daně disponují odbornými znalostmi, v důsledku kterých by ustanovení znalce mohlo být v konkrétní věci nadbytečné.

III. c) Rozpory v hodnocení pozemků

[45] Stěžovatel rovněž namítá, že je třeba rozlišovat situace, kdy se zjišťuje naplnění podmínek osvobození od daně z nemovitých věcí z důvodu nevyužitelnosti pozemku (podstatný je skutečný stav pozemku) a kdy se určuje výše sazby zdanění, kde se primárně vychází ze stavu evidovaného v katastru nemovitostí (resp. ze skutečného právního stavu).

[46] Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu nepozoruje v přístupu žalovaného žádné rozpory. Jak plyne z dikce výše uvedeného zákonného ustanovení, osvobození se týká mj. pozemků evidovaných v katastru nemovitostí jako druh ostatní plocha, přičemž to, zda je nelze žádným způsobem využívat, z katastru nemovitostí zjistit není možné. Proto se možnost využití pozemku posuzuje podle jeho skutečného stavu. Naopak pro účely určení základu daně a sazby daně je rozhodující skutečný právní stav pozemku (jeho druh), k jehož zjištění primárně slouží údaje uvedené v katastru nemovitostí, což nepřímo potvrzuje i stěžovatelem zmíněná důvodová zpráva k § 12e ZDNV účinnému až od 1. 1. 2021, podle níž při stanovení daně z pozemků byl, a i nadále zůstává rozhodující druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí. Pouze pokud ohledně druhu pozemku mezi skutečným právním stavem a údaji zapsanými v katastru existuje nesoulad, je k námitce nutné zkoumat, zda je druh pozemku v katastru nemovitostí zapsán správně (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2017, č. j. 48 Af 13/2016-37, bod 20).

[47] V tomto ohledu Nejvyšší správní soud podotýká, že existence travnatého porostu na části pozemku neznamená, že je jeho druh v katastru nemovitostí špatně evidován.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem nejprve posoudí, zda došlo ke zhojení vad výzev k odstranění pochybností. Pokud shledá, že ano, pak v rozsahu žalobních bodů znovu zváží, zda konkrétní skutková zjištění o využitelnosti pozemků, jimiž správce daně vyvracel tvrzení žalobce o nároku na osvobození od daně, odpovídají provedenému dokazování (zejména místním šetřením) a následně i to, zda důkazní břemeno unesl ten, koho tížilo.

[49] Krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. října 2023

pokračování

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu