



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **V. P.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2021, čj. 37309/21/5100-31462-804325, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2022, čj. 55 Af 26/2021-48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2022, čj. 55 Af 26/2021-48, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020 daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2017 ve výši 310 Kč. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání ze dne 29. 9. 2021 změnil doměřenou daň na 230 Kč. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 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“), konkrétně podmínku nevyužitelnosti pozemku. Vysvětlily přitom, že při posuzování důvodů (podmínek) pro uplatnění osvobození je nutné vycházet z objektivních důvodů, pro které není možné pozemky využívat, a proto nelze zohlednit subjektivní důvod žalobkyně, že jí byl znemožněn přístup na její pozemky, jelikož byla zrušena přístupová komunikace.

[2] Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k názoru, že osvobození od daně z nemovitostí náleží rovněž v případě, kdy je pozemek pro jeho vlastníka nevyužitelný z důvodu chybějícího práva legálního přístupu vlastníka k pozemku.

2. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na zákon č. 364/2019 Sb. novelizující zákon o dani z nemovitých věcí. Z nového znění dotčeného ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) a též důvodové zprávy k novele je zřejmé, že zákonodárce *zpřesnil* osvobození určitých pozemků, které jsou nevyužitelné. Nezměnil se tedy rozsah osvobození od daně, ale i před touto novelou se muselo jednat o pozemky, jež jsou „příkopem, mokřadem, močálem, bažinou, skalním útvarem, roklí nebo strží“. Takové pozemky jsou nevyužitelné ze své podstaty, charakteru a faktické kvality, nikoli např. pro chybějící oprávnění vlastníka k přístupu k nim.

[4] Stěžovatel nesouhlasí s výkladem krajského soudu, podle kterého zákonodárce poskytl výše uvedeným ustanovením osvobození od daně u pozemků, na které nemá jejich vlastník legální právo přístupu. Toto ustanovení podle stěžovatele definuje objektivní kritéria týkající se samotného pozemku (objektu daně), nedává proto smysl, aby zákonodárce do tohoto ustanovení včleňoval též ryze subjektivní hledisko stojící čistě na straně vlastníka pozemku, tj. zda má vlastník k danému pozemku zajištěn legální přístup. Stěžovatel odkázal na podporu svého názoru na judikaturu správních soudů, od níž se krajský soud v nynější věci odchýlil, aniž pro to sdělil důvody. Napadený rozsudek je tak zatížen též vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel současně podotkl, že výklad učiněný krajským soudem může vést k účelovému obcházení daňové povinnosti.

[5] Žalobkyně se ztotožnila se závěry krajského soudu. S výkladem dotčeného § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí provedeným stěžovatelem nesouhlasí a poukazuje na § 5 odst. 1 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že stěžovatel nemá žádné právo vykládat zákonná ustanovení. Odkaz na novelu č. 364/2019 Sb. je nepřipadný. Skutečnost, že původní příjezdové komunikace byly fyzicky odbagrovány, je podle žalobkyně skutečností objektivní, jelikož nezávisí na vůli vlastníka pozemků.

[6] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně replikou. V ní se přidržel svých dosavadních názorů. K odkazu na novelu č. 364/2019 Sb. částečně souhlasil s žalobkyní, že samotná kvalita či nekvalita pozemku v zastavěném území obce je pro přiznání osvobození od daně bez významu, to se však týká pouze daňových povinností vzniklých po účinnosti této novely, neboť až jejím prostřednictvím byly i tzv. nekvalitní pozemky v zastavěném území obce *en bloc* vyloučeny z osvobození od daně.

3. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] NSS v této věci musí posoudit spor o výklad § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2019, konkrétně jeho části „*pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*“. Celé znění uvedeného ustanovení zní: *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.*

[9] Stěžovatel je přesvědčen, že pro osvobození pozemku od daně podle citovaného ustanovení je podstatná faktická (ne)kvalita daného pozemku, a nikoli skutečnost, která se pojí k poměrům majitele pozemku.

pokračování

[10] Zdejší soud se shodnou otázkou v případě stejných účastníků řízení a týchž pozemků žalobkyně již zabýval v rozsudku ze dne 4. 5. 2023, čj. 1 Afs 137/2022-48. Věc se týkala osvobození od daně z nemovitých věcí na rok 2018 (nyní NSS posuzuje osvobození od daně pro rok 2017). NSS ke kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Desátý senát nespatřuje žádný důvod, proč se od závěrů v rozsudku 1 Afs 137/2022-48 odchýlit, a proto z něj i v právě posuzované věci vychází a v podrobnostech na něj odkazuje.

[11] NSS v rozsudku 1 Afs 137/2022-48 poukázal na znění § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí s účinností od 1. 1. 2020¹ a důvodovou zprávu k zákonu č. 364/2019 Sb., jenž toto ustanovení novelizoval. V důvodové zprávě se mj. uvádí, že se „*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*“ (důraz přidal NSS).

[12] Dotčené ustanovení ve znění před novelou i po její účinnosti nelze podle NSS vykládat shodným způsobem, neboť po novele doznalo významných změn. Do 31. 12. 2019 bylo možné podle tohoto ustanovení osvobodit od daně všechny pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat pro jejich ekologickou funkci v krajině (to NSS dále vysvětlí), a to i v případě, že se nachází v zastavěném území obce. Osvobození tedy dopadalo na širší množinu pozemků ostatních ploch oproti úpravě osvobození po 1. 1. 2020. Proto není možné souhlasit s argumentací stěžovatele, že novela pouze zpřesnila osvobození určitých pozemků, které jsou nevyužitelné, ale nezměnil se rozsah osvobození. Takový výklad by nepřipustně zúžil původní rozsah osvobození, který stanovil zákon o dani z nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 12. 2019.

[13] Jestliže důvodová zpráva hovoří o *zpřesnění* dalších vyjmenovaných krajinných prvků, které způsobují nevyužitelnost pozemku, je zřejmé, že pod výrazem *zpřesnění* vyjádřil zákonodárce úmysl nově přesně vymežit, 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, v němž zákonodárce výslovně uvedl, že přechodné ustanovení „*zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí*“.

[14] Stěžovatel pomíjí hlavní souvislosti, které vedly zákonodárce ke změně úpravy. Zákonodárce cílil 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

¹ Ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2020: *Od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky v rozsahu, v jakém se na nich nachází 1. ochranné pásma vodního zdroje I. stupně, 2. 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* (důraz přidal NSS).

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, čj. 9 Afs 7/2021-31, a na něj navazující rozsudky ze dne 17. 6. 2021, čj. 10 Afs 8/2021-49, či ze dne 26. 1. 2022, čj. 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 podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.

[15] NSS však 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 možné tvrdit, že objektivním hlediskem je pouze kvalita pozemku jako takového. Objektivní okolností může být např. i veřejnoprávní regulace využití území, jak správně upozornil krajský soud v napadeném rozsudku.

[16] NSS ovšem dále souhlasí s názorem stěžovatele, 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. Stěžovatel pádně citoval z důvodové zprávy k zákonu o dani z nemovitých věcí v původním znění z roku 1992: „*Pod písm. j), k) a m) se osvobozují pozemky z důvodu ekologického zájmu.*“ Z citovaného textu je zřejmé, že důvodem pro osvobození pozemků podle uvedeného ustanovení byly ekologické zájmy. Chybějící přístup k těmto pozemkům nelze považovat za důvod podřaditelný pod ekologické zájmy. Stěžovatel má pravdu, že osvobození se zakládá výhradně na vlastnostech pozemku jako takového, tedy zda se na něm nachází nějaké důležité krajinné prvky, pro které jej není možné využívat.

[17] Ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí se tedy 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.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na rozsudek 9 Afs 7/2021-31. NSS v této souvislosti upozorňuje, že tento rozsudek se týká, jak uvedl NSS již v rozsudku čj. 1 Afs 137/2022-48 „*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, mezi, 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 podle subjektivních preferencí daňového subjektu.*“ Stejných situací jako v rozsudku 9 Afs 7/2021 - 31 se týkají také stěžovatelem odkazované rozsudky krajských soudů. Nynější věc je však založena na odlišných okolnostech. Nelze tedy

pokračování

prisvědčit námitce stěžovatele, že se krajský soud nepřipustně odchýlil od dosavadní judikatury.

4. Závěr a náklady řízení

[19] Krajský soud nesprávně posoudil otázku použití § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí na pozemky, k nimž nemá vlastník legální přístup, a daňovým orgánům proto neoprávněně vytknul, že nezkoumaly (ne)existenci přístupu žalobkyně k jejím pozemkům. S ohledem na uvedené důvody NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. listopadu 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu