



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudkyně  
Martiny Kotouček Mikoláškové a soudce Richarda Galise ve věci

žalobkyně: V. P.  
bytem X

proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství  
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13780/23/5100-00460-804325,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Soud v této věci řešil, zda má žalobkyně nárok na osvobození pozemků od daně z nemovitých věcí. Protože soud – shodně jako žalovaný v napadeném rozhodnutí – dospěl k závěru, že nikoli, a nepřisvědčil ani ostatním žalobním námitkám vesměs formální a procesní povahy, žalobu zamítl.

**Vymezení věci**

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) platebním výměrem ze dne 12. 9. 2022, č. j. 4188781/22/2111-00460-201308, podle § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, a podle § 139 ve spojení s § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, stanovil žalobkyni daň z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2022 ve výši 5 020 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. A.

3. Žalobkyně se odvolala. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměr potvrdil.
4. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a domáhá se, aby je soud zrušil.

### Žaloba

5. Žalobkyně uvádí, že je vlastnící pozemků p. č. XA a XB v katastrálním území X (stejně jako všechny nemovité věci uváděné dále v tomto rozsudku). V dodatečném daňovém přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2022 podaném na výzvu správce daně uplatnila ve vztahu k celé výměře obou pozemků osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, podle nějž jsou od daně z nemovitých věcí osvobozeny pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť. Jde o pozemky s rozptýlenou zelení v zastavěném území obce. Žalobkyně nemůže své pozemky užívat v souladu s územním plánem, protože nejsou napojeny na komunikaci. Proto je v daném zdaňovacím období veřejnost spontánně volně užívala (k procházkám, venčení psů, sportování, zakládání ohnišť nebo kreslení graffiti) a mají vlastně charakter veřejného prostranství (ve skutečnosti o ně však nejde, neboť je žalobkyně nikdy nemínila veřejnosti trvale poskytnout).
6. Žalobkyně namítá, že se správní orgány v průběhu řízení dopustily řady procesních pochybení. Už samotná výzva k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2022 je neurčitá, protože správce daně nespecifikoval své pochybnosti takovým způsobem, aby je žalobkyně mohla rozptýlit [resp. vyzval ji k prokázání něčeho, co § 4 odst. 1 písm. l) ve spojení s odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí vůbec nepožaduje]. Takovou neplatnou výzvou nemohlo být zahájeno žádné řízení, a proto platební výměr ani napadené rozhodnutí neměly být nikdy vydány. Žalovaný pochybil také tím, že vycházel z (konkrétně neoznačené) interní metodiky finanční správy a ze své správní praxe, což vůbec nejsou prameny práva. Další pochybení spatřuje žalobkyně v tom, že k řadě zásadních otázek se vyjádřil teprve žalovaný v napadeném rozhodnutí, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. V řízení také došlo k porušení zásady zákonnosti (§ 5 odst. 1 daňového řádu), zásady, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena (§ 5 odst. 2 daňového řádu) a zásady šetření práv osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu).
7. Dále žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami. Žalovaný také v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nepřipustně přenesl své důkazní břemeno na žalobkyni a uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození. Žalovaný přitom nezpochybnil věrohodnost důkazů, které žalobkyně předložila (výpis z katastru, výřez z pozemkové mapy a fotodokumentace pozemků včetně pěšin k nim vedoucích a blízké zástavby), nesdělil žalobkyni, jaké důkazy má předložit, aby splnění podmínek pro osvobození prokázala, ani neopatřil vlastní důkazy, jimiž by prokázal, že pozemky nejsou veřejně přístupné a (nebo) jsou ekonomicky využívány. Žalovaný se věcně nevypořádal s její argumentací týkající se nesprávné interpretace § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Omezil se jen na obhajobu odvoláním napadeného platebního výměru.
8. Žalobkyně dále napadenému rozhodnutí vytýká, že v něm žalovaný citoval právní předpisy, což jednak pokládá za zbytečné, jednak konstatuje, že některá pro věc podstatná ustanovení

žalovaný opominul [např. již zmíněný § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Dále mu vytýká, že se odkazuje na závěry vyplývající z judikatury, protože judikatura není pramenem práva a každý rozsudek se týká konkrétního případu s jedinečnými skutkovými okolnostmi a právní věta je nevyhnutelně z tohoto kontextu (účelově) vytržena. Některá žalovaným citovaná judikatura navíc není přílehavá, protože se netýká osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) o dani z nemovitých věcí – například rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84, se týká již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a náleží Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02, řeší nesouvisející problematiku užívání veřejného prostranství. Jinou citovanou judikaturu žalovaný dezinterpretuje, např. rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2005, č. j. 5 As 49/2004-77, z něhož vyplývá, že osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí nedopadá výlučně jen na veřejná prostranství, nýbrž i na jiné pozemky.

9. Žalobkyně nesouhlasí s tím, jak žalovaný vykládá § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Ztotožňuje totiž pojem *veřejně přístupný prostor* užívaný v tomto ustanovení s pojmem *veřejné prostranství* ve smyslu § 34 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení). To podle žalobkyně nedává smysl – pokud by zákonodárce oba pojmy pokládal za obsahově shodné, pak by užil v obou předpisech téhož pojmu a neuváděl by nadbytečně, že jsou osvobozeny i veřejně přístupné parky a sportoviště. Že jde o dva odlišné pojmy lze dovést i z toho, že pozemky ve vlastnictví obce nacházející se na jejím území jsou od daně osvobozeny [§ 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí]. U veřejných prostranství ve vlastnictví obce tedy zkoumání naplnění podmínek pro osvobození § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí nepřipadá vůbec v úvahu. Úvahy žalovaného stran toho, jak si vykládá pojem *veřejně přístupný prostor* (tedy že musí jít o pozemek primárně určený k obecnému užívání, jehož veřejnost vyplývá již z jeho povahy), nemají žádnou oporu v zákoně, jsou účelové a vykazují znaky svévole. Žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že žalovaný podpůrně argumentoval vyhláškou č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. Tato vyhláška se totiž týká problematiky územního plánování, nikoli daně z nemovitých věcí.
10. Žalobkyně má za to, že ve vztahu k pozemkům p. č. XA a XB prokázala splnění podmínek pro osvobození. Její pozemky nejsou veřejným prostranstvím, ale veřejně přístupným prostorem [ve smyslu § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí] a současně nejsou ekonomicky využívány (ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí).

### Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2022 žalobkyni zcela jasně sdělil, že má prokázat tvrzený nárok na osvobození daných pozemků od daně z nemovitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, což je její povinností (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přitom upozornil, že podle tohoto ustanovení mohou být osvobozena veřejná prostranství, což sice není informace v žádném ohledu zavádějící, nicméně je neúplná. Žalovaný ovšem nemá za to, že by tím správce daně žalobkyni zmátl, protože z jejích vyjádření je zřejmé, že měla přesnou představu o tom, co vše může být podle tohoto ustanovení osvobozeno a co je třeba v řízení prokázat. Nejasnosti tohoto druhu nemohou podle přesvědčení žalovaného způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
12. K obecné námitce, že v řízení došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, uvádí žalovaný, že v daňovém řízení se uplatní zásada úplné apelace. Její podstatou je, že odvolací orgán není

vázán jen odvolacími námitkami, nýbrž může rozhodnutí přezkoumat i v širším rozsahu. Je běžné, že se v rozhodnutí o odvolání objeví nová argumentace, která reaguje na odvolací námitky, nebo upřesňuje či koriguje úvahy správce daně. V dané věci navíc žalovaný v odvolacím řízení neprováděl dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru od správce daně, jde-li o posouzení oprávněnosti osvobození žalobkyniných pozemků od daně z nemovitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. K porušení zásady dvojinstančnosti podle žalovaného nedošlo.

13. V řízení bylo stěžejní zodpovědět otázku, zda žalobkyniny pozemky splňují podmínky pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Podle rozsudku NSS ze dne 26. 1. 2022, č. j. 7 Afs 90/2020-37, je třeba naplnění zákonných kritérií hodnotit z pohledu fakticity, tj. hodnotit, zda se na daných pozemcích nacházejí veřejně přístupné parky, prostory či sportoviště. To se však v posuzované věci neprokázalo (resp. prokázalo se to pouze ve vztahu k cestičce na jednom z pozemků). Žalovaný má za to, že nelze dovozovat, že jsou pozemky užívány veřejností, jen z toho, že je na fotografiích zachycená pěšina, pes, pozůstatky ohniště či improvizované fotbalové branky. Tím je snad prokázáno ojedinělé či jednorázové využití pozemků veřejností, ovšem nikoli užívání širokou veřejností za nějakým konkrétním účelem. I důvodová zpráva k zákonu o dani z nemovitých věcí hovoří o tom, že důvodem pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) je *celospolečenský zájem* na veřejném využití pozemku. Žalobkyně oproti tomu sama uvádí, že užívání pozemků veřejností spíše trpí, protože je z důvodů na její vůli nezávislých nemůže aktuálně využít jinak. Žalovaný uzavírá, že se v řízení neprokázalo, že by byly naplněny podmínky pro osvobození žalobkyniných pozemků podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí.
14. Žalovaný též připomíná, že věc posoudil podle interní metodiky, která je v souladu se zákonem a slouží ke sjednocení správní praxe orgánů finanční správy. Její užití není v rozporu se zásadou zákonnosti – naopak přispívá k zachování zásady legitimního očekávání.
15. Dále žalovaný uvádí, že jakkoli se napadené rozhodnutí týká zdaňovacího období roku 2022, není bez významu, že v předchozích letech uplatňovala žalobkyně ve vztahu k týmž pozemkům osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 12. 2019. Tehdy žalobkyně argumentovala, že pozemky nelze využívat, protože k nim nemá (legální) přístup. Nyní uplatňuje s ohledem na změnu zákona o dani z nemovitých věcí osvobození podle jiného ustanovení a přitom argumentuje, že má na pozemky přístup široká veřejnost. To do věci vnáší další otázky a budí oprávněné pochybnosti.
16. Žalovaný odmítá, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Upozorňuje, že podle konstantní judikatury Ústavního soudu a NSS nemusí rozhodnutí reagovat na každou jednotlivou námitku, jestliže proti těmto námitkám staví vlastní ucelený argumentační systém. Tomu žalovaný dostal: napadené rozhodnutí je srozumitelné a je řádně odůvodněno. Nelze tedy říci, že je nepřezkoumatelné, protože podle NSS je třeba tento pojem vykládat úzce (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS) a rozhodnutí rušit jen pro nejtěžší vady. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobce o tom, jak podrobně by mělo být napadené rozhodnutí odůvodněno, nýbrž objektivní překážku znemožňující soudní přezkum (rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Nadto se žalovaný žalobkyninými námitkami zabýval. Vypořádal se také

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. A.

s předloženými důkazy (snímek katastrální mapy, fotografie), které ve svém souhrnu neprokazovaly naplnění zákonných podmínek pro osvobození. Nebylo tedy třeba vyvracet jejich věrohodnost.

17. Výčet užitých ustanovení právních předpisů v napadeném rozhodnutí ani údajná absence ustanovení, které žalobkyně pokládá za podstatné, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. To platí i o citované judikatuře, kterou žalovaný nepokládá za závaznou, nýbrž ji vnímá jako výklad právních předpisů, k němuž jsou ostatně soudy povolány (§ 54 odst. 6 a § 110 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný má za to, že citované judikáty užil přílehavě.
18. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

### Replika

19. Žalobkyně v replice vesměs opakuje to, co již bylo řečeno v žalobě. Vymezuje se vůči požadavku žalovaného, že jednou z podmínek pro osvobození pozemku podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí je prokázání jeho *užívání širokou veřejností*. Podle žalobkyně ze zákona vyplývá, že stačí prokázat, že je tam *volný přístup*. Tím není nijak dotčen aspekt veřejného zájmu. Týž závěr vyplývá i z již zmíněného rozsudku NSS sp. zn. 5 As 49/2004. Že je na pozemky volný přístup, se v řízení prokázalo, protože pozemek není oplocen, nejsou tam zákazové tabulky, a naopak tam vedou vyšlapané cestičky. Má tam tedy přístup kdokoli, nikoli jen osoby s nějakým zvláštním oprávněním (např. členové spolku, plátcí vstupného apod.).
20. Žalobkyně má za to, že pro věc nemá význam, že v minulých zdaňovacích obdobích uplatňovala jiný důvod pro osvobození svých pozemků od daně z nemovitých věcí. Pro úplnost však uvádí, že důvodem pro osvobození tehdy bylo, že pozemek nemohla užívat způsobem stanoveným územním plánem, protože k němu fyzicky ani právně nevede příjezdová komunikace. Již v tehdejší řízení se vyjádřením města Kolín prokázalo, že pěší přístup na pozemky je možný a městem (coby vlastníkem okolních pozemků) povolený. Pěší přístup je možný i dnes, což je právě způsob, jak se veřejnost na pozemky dostává. Žalobkyně v tom nespatřuje žádný rozpor.

### Posouzení žaloby

#### *Splnění podmínek řízení*

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a má všechny zákonem požadované formální náležitosti. Proto žalobu věcně projednal. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a přezkoumal je v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.), protože účastníci soudu sdělili, že s takovým postupem souhlasí.

#### *Obecná tvrzení nejsou žalobními body*

22. Žalobkyně namítla, že v řízení došlo k porušení některých zásad daňového řízení (§ 5 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu). Tato obecná tvrzení soud nepovažuje sama o sobě za žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žalobním bodem je totiž podle rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, jen konkrétní

(tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované) skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z něhož plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné (viz též usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 3. 2018, č. j. 10 Azs 65/2017-72). Těmto požadavkům uvedená obecná tvrzení zjevně nedostála.

*Žalobkyniny obecné výhrady k napadenému rozhodnutí jsou liché*

23. Nejprve se soud stručně vyjádří k některým obecným výhradám k formě napadeného rozhodnutí, byť ve vztahu k této kritice pochybuje o žalobkynině aktivní procesní legitimaci. Není totiž jasné, jak mohly zasáhnout do jejích práv a žalobkyně to ani netvrdí. Přesto soud nechce nechat tyto připomínky bez reakce, protože je přesvědčen, že by tím jen prohluboval žalobkyninu nedůvěru v činnost orgánů veřejné moci.
24. Soud na rozdíl od žalobkyně nepokládá za zbytečné, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (část III. *Právní základ*) citoval relevantní právní úpravu. Naopak jde o vstřícný krok vůči adresátu rozhodnutí, který je coby (obvykle) právní laik ušetřen nutnosti zjišťovat, kde odkazovaná ustanovení právních předpisů v odpovídajícím časovém znění vlastně najde (ostatně až do 1. 1. 2024, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 222/2016 Sb., o Sbírce zákonů a mezinárodních smluv, Česká republika žádnou databázi, v níž by bylo možné tyto informace nalézt, neprovozovala a veřejnost byla odkázána na státem nezaručené informace poskytované jinými subjekty zdarma, či za úplatu). S ohledem na to, že jde o nepovinnou pasáž rozhodnutí, nelze žalovanému vytýkat, pokud zde neuvedl všechna (i obecná) ustanovení právních předpisů, jejichž aplikace (byť okrajově) připadá v úvahu.
25. Dále soud na rozdíl od žalobkyně nepovažuje ani v nejmenším za problematické, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na judikaturu nejvyšších soudů a Ústavního soudu. Není pravda, že judikatura nemá v kontinentálním systému práva normativní povahu. Byť soudy řeší jednotlivé konkrétní případy, formulují přitom obecné závěry, které mohou být použitelné i v jiných podobných věcech. Slovy rozšířeného senátu, soudy jsou povolány k tomu, aby nalézaly právo, tj. pomocí právní argumentace hledaly jeho správný obsah – volily, která z interpretačních alternativ je za daných okolností nejpřesvědčivější. Stabilní aplikační praxe je hodnotou sama o sobě, protože zajišťuje dostatečnou předvídatelnost právní regulace (usnesení rozšířeného senátu ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007-91, č. 2112/2010 Sb. NSS, bod 37). Z toho vyplývá povinnost soudu užít ve svém rozhodnutí závěry vyplývající z judikatury použitelné v dané věci, ledaže přesvědčivě vysvětlí, proč je tato judikatura nesprávná. Pak ovšem nese riziko, že jeho argumenty vyšší soud nepřesvědčí a ten setrvá na svém dosavadním názoru (BOBEK., M., KÜHN, Z. a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, 496 s. 113.). Ústavní soud dokonce označil nerespektování rozhodnutí vyšších soudů za *justiční libovůli* (nález Ústavního soudu ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 470/97).
26. I pro správní orgány analogicky platí, že by měly ve své činnosti z judikatury vycházet, jinak se vystavují riziku nejednotné aplikační praxe (což je v rozporu s § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, jakož i s § 8 odst. 2 daňového řádu) a zrušení rozhodnutí v instančním nebo v soudním přezkumu.
27. Obecně také není na závadu, že žalovaný odkazuje na soudní rozhodnutí, která bezprostředně nesouvisí s problematikou osvobození od daně z nemovitých věcí. Na judikaturu lze totiž odkázat i ilustrativně, případně poukázat na obecný závěr, který soud

vyslovil mimo posuzovanou problematiku. K přiléhavosti jednotlivých žalovaným citovaných rozsudků NSS na posuzovanou věc se soud vyjádří dále.

*Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné*

28. Žalobkyně obecně namítá, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože žalovaný nereagoval na její odvolací námitky.
29. Takovou obecnou námitku nemůže soud vypořádat jinak než také jen obecně.
30. Nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění nelze ani v kontextu správního spisu zjistit, proč správní orgán rozhodl tak, jak rozhodl. Takovou vadou napadené rozhodnutí zjevně netrpí. S žalobkyninými odvolacími námitkami se žalovaný vypořádal na stranách 12-21 napadeného rozhodnutí a zabýval se jimi skutečně důkladně, jak mu to ukládá § 116 odst. 2 daňového řádu. Rovněž se komplexně vyjádřil k žalobkynině kritice výkladu pojmu *veřejně přístupný prostor* provedeného správcem daně. To ostatně dokládá i žaloba, v níž žalobkyně se závěry žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí obsáhle polemizuje. Žalobkynino tvrzení, že se žalovaný jejími námitkami nezabýval, tak směřuje spíše k tomu, že nesouhlasí se způsobem, jakým je vypořádal. To však nepřezkoumatelnost nezpůsobuje.
31. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné. Námitka je nedůvodná.

*Výzva k odstranění pochybností byla dostatečně konkrétní*

32. Dále žalobkyně namítá, že v řízení došlo k procesním pochybením.
33. Výzva k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2022 je podle žalobkyně neurčitá, neboť z ní nelze zjistit, jaké pochybnosti vlastně správce daně měl, a tím pádem je žalobkyně ani nemohla rozptýlit. To je v rozporu s § 89 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně uvede ve výzvě 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.
34. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností (mj.) uvedl, že žalobkyně v dílčím daňovém přiznání uplatňuje nárok na osvobození pozemků podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Jedná se o pozemky ostatních ploch v obci Kolín a katastrálním území Kolín (pozemek č. XA o výměře 6 660 m<sup>2</sup> a pozemek č. XBo výměře 3062 m<sup>2</sup>). Správce daně dále uvedl, že podle uvedeného ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí mohou být od daně osvobozeny pozemky, na kterých jsou veřejně přístupné parky, prostory a sportoviště. Osvobozena tak mohou být veřejná prostranství – například parky, dětská hřiště, veřejná sportoviště, přístupové cesty k vodě, turistické stezky a veřejná zeleň u obytné zástavby apod., pokud nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Osvobození podle zákona lze uplatnit u pozemků, jejichž základním účelem je umožnit široké veřejnosti přístup na určité místo. Správce daně uzavřel, že k daňovému přiznání žalobkyně nepřiložila žádné důkazní prostředky, který by prokázaly důvody nároku na osvobození od daně.
35. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu 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.

36. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
37. V posuzované věci žalobkyně podala dílčí daňové přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2022, v němž uplatnila nárok na osvobození shora popsaných pozemků od daně z nemovitých věcí. Nepředložila však žádné důkazy, které by tuto skutečnost (tedy že jsou zmíněné pozemky od daně skutečně osvobozeny) uvedenou v daňovém tvrzení jakkoli prokazovaly, a neunesla tak svoje primární důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tedy zcela důvodně pojal pochybnost, zda jsou tvrzení uvedená v daňovém přiznání úplná, resp. pravdivá, a tuto pochybnost konkrétně ve výzvě ze dne 31. 3. 2022 formuloval (uvedl, že tvrzení v daňovém přiznání nejsou ničím doložena). Poukázal též na informaci z veřejně dostupné evidence – katastru nemovitostí – podle které pozemky, u kterých bylo uplatňováno osvobození, jsou vedeny jako ostatní plocha. Ani z tohoto údaje správce daně nemohl mít za prokázané, že dotčené pozemky svým charakterem naplňují některý z druhů pozemků vyjmenovaných v § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí (tedy že jsou veřejně přístupným parkem, prostorem nebo sportovištěm).
38. Je pravdou, že správce daně konkrétně poukázal na možnost osvobození *veřejných prostranství* a popsal příkladmo, které využití pozemků pod tento pojem spadá. Nelze však pominout, že také konstatoval, že osvobození lze uplatnit u pozemků, jejichž základním účelem je *umožnit široké veřejnosti přístup na určité místo*, což je (jak bude podrobně rozebráno níže) stěžejní charakteristikou všech druhů pozemků uvedených v § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, a tedy i *veřejně přístupných prostorů*, pod něž žalobkyně své pozemky řadí. Zdůrazněním možnosti osvobození veřejných prostranství ve výzvě tak nemohla být žalobkyni nijak zatemněna podstata pochybností správce daně.
39. I kdyby soud připustil, že obsah výzvy mohl na žalobkyni působit tak, že má prokázat, že její pozemky jsou (právě a jen) veřejným prostranstvím, a tím mohlo dojít ke zmatení žalobkyně, neměl tento zúžený náhled na podstatu věci zjevně vliv na žalobkynina procesní práva a zejména možnost adekvátně odpovědět na uvedenou výzvu. Žalobkyně totiž hned v podání datovaném 5. 4. 2022, kterým na výzvu z 31. 1. 2022 reagovala, argumentovala, že uvedené ustanovení nedopadá pouze na veřejná prostranství, ale též na *veřejně přístupné prostory*, což má být právě případ žalobkyniných pozemků. Upozornila přitom správce daně, že pojetí osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí nezákonně zužuje. Ze sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 28. 7. 2022 je patrné, že správce daně tuto žalobkyninu připomínku přijal, protože zde (na str. 4) rozlišoval veřejné prostranství od veřejně přístupného prostoru. Následně dospěl na základě zjištěného skutkového stavu k závěru, že žalobkyniny pozemky veřejně přístupným prostorem nejsou (k věcné správnosti tohoto závěru více v bodě 61 a násl.).
40. Soud konstatuje, že žalobkyní namítaný zúžený výklad rozsahu osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí prezentovaný správcem daně ve výzvě k odstranění pochybností z 31. 1. 2022 žalobkyni zjevně nezmátl, správce daně na chybný výklad upozornila a ten jej ještě v řízení v prvním stupni uvedl na pravou míru. Žalobkyni tedy bylo zřejmé, jaký je právní názor správce daně a k jakým skutečnostem se mají upínat důkazy, jejichž předložení správce daně ve výzvě požadoval. K zásahu do žalobkyniných práv tedy nedošlo.
41. Způsob, jakým správce daně svůj požadavek na odstranění pochybností prezentoval ve výzvě k odstranění pochybností také nezpůsobil, že by byl celý postup k odstranění pochybností

zahájen v rozporu se zákonem, nebo neplatně. Tím pádem nemá ani vliv na zákonnost platebního výměru nebo napadeného rozhodnutí. Námitka je nedůvodná.

*Žalovaný neporušil zásadu dvojinstančnosti řízení (ani zákaz překvapivosti rozhodnutí)*

42. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, protože se k řadě pro věc zásadních otázek vyjádřil teprve v napadeném rozhodnutí.
43. Zásada dvojinstančnosti správního řízení vyjadřuje subjektivní právo účastníků správního řízení napadnout zásadně každé (až na zákonem stanovené výjimky) rozhodnutí vydané v prvním stupni řádným opravným prostředkem, tedy odvoláním či rozkladem (rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2004, č. j. 5 A 69/2001-80, č. 746/2006 Sb. NSS).
44. Daňové řízení – jak správně připomněl žalovaný – stojí na principu plné apelace, který je vyjádřen v § 116 odst. 1 daňového řádu. Toto ustanovení v zásadě odvolacímu orgánu neumožňuje, aby věc vrátil správci daně k dalšímu řízení (ledaže jsou naplněny podmínky pro autoremeduru podle odst. 3). To znamená, že ani v případě, že správce daně postaví své rozhodnutí na nesprávném právním názoru, nezbývá žalovanému než rozhodnutí změnit a závěry správce daně nahradit vlastními závěry. To platí i v případě, že jsou závěry odvolacího orgánu v neprospěch odvolatele, nebo jsou zcela opačné, než byly závěry správce daně. Důvodem této právní úpravy daňového řízení je důraz na jeho rychlost a efektivnost. Daňové řízení se nevěnuje pouze právnímu posouzení věci, ale i skutkovému, které je i v odvolacím řízení často spojeno s množstvím předložených důkazů. Daňové řízení totiž není tzv. koncentrováno v prvním stupni. To znamená, že daňovému subjektu nic nebrání v tom, aby i v odvolacím řízení uplatňoval nová skutková tvrzení a označoval k nim důkazy. Odvolací orgán je proto povolán k tomu, aby vlastním dokazováním doplnil (i podstatným způsobem) proces započatý u prvostupňového správce daně. Náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má místo přímo ve vlastním odvolacím řízení [nejedná-li se o skutečnosti, pro které je nutné řízení zastavit dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. To, co žalobkyně žalovanému vytýká (že se k některým otázkám vyjádřil až v napadeném rozhodnutí), je tedy naopak odvolacímu postupu vlastní a souladné se zákonem. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před správním orgánem prvního stupně. Nebylo-li by právě uvedené možné, postrádala by smysl existence odvolacího řízení jako takového (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2024, č. j. 6 Afs 105/2023-54, bod 14).
45. Aby byla za takové situace (kdy odvolací správce daně provádí dokazování či dospěje k jinému právnímu názoru) procesní práva daňového práva dostatečně chráněna odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně. K tomu mu poskytuje účinný nástroj § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“.
46. V nyní posuzované věci, jak plyne ze správního spisu, však nenastala situace, kdy by žalovaný měl postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v odvolacím řízení žádné dokazování neprováděl a nedospěl ani k právnímu názoru odlišnému od právního názoru správce daně. Naopak, plně setrval na tom, jak správce daně věc po právní stránce

posoudil. To, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí již uvedenou právní argumentaci prohloubil a zejména v reakci na odvolací námitky doplnil či upřesnil, neznamená, že měl povinnost žalobkyni s podrobněji vyargumentovanými (avšak shodnými) právními názory seznámit. Postup žalovaného byl naopak plně v souladu se zásadou dvojinstančnosti, jíž se sama žalobkyně dovolává, která jednoduše řečeno znamená, že žalobkyni bylo umožněno podat opravný prostředek (odvolání) a odvolací orgán se k námitkám obsaženým v odvolání přezkoumatelně vyjádřil. Pouze tehdy, pokud by se žalobkyně s některými skutečnostmi mohla seznámit až v odůvodnění napadeného rozhodnutí, by mohl postup žalovaného skutečně představovat faktické odepření práva žalobkyně na dvojinstanční projednání její věci, neboť by mohla se skutkovými okolnostmi, na nichž stojí konečné rozhodnutí, polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2011, č. j. 2 Afs 1/2011-64). Tomu se však – jak bylo výše popsáno – nyní nestalo.

47. Nelze nadto pominout, že žalobkyně zcela povšechně namítá, že žalovaný zaujal k „řadě zásadních otázek“ stanovisko až v napadeném rozhodnutí, aniž by jakkoli specifikovala, o jaké konkrétní zásadní otázky se jedná. Na takto obecně formulovanou výtku tak nelze i s ohledem na shora uvedené reagovat jinak než, že z hlediska otázek zásadních pro posouzení věci byl přístup správců daně obou stupňů konzistentní, a pro žalobkyni tak odůvodnění napadeného rozhodnutí nemohlo být překvapivé.

48. Námitka je nedůvodná.

*Užití blíže neurčeného vnitřního předpisu nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí*

49. Soud nepokládá za problematické, pokud žalovaný otevřeně přiznává (str. 14 napadeného rozhodnutí), že při svém rozhodování vycházel z interní metodiky finanční správy k osvobození od daně z nemovitých věcí. Povahou vnitřních předpisů a přípustností jejich užití se zabýval NSS v usnesení ze dne 30. 3. 2011, č. j. 1 Ao 1/2011-49, č. 2444/2011 Sb. NSS (v podrobnostech body 19-22), a dospěl k závěru, že tyto interní akty působí zpravidla dovnitř instituce, nikoli navenek – nikomu z nich nevznikají přímo práva nebo povinnosti. Pokud však přece mají nepřímý vliv na práva nebo povinnosti účastníků (např. různá výkladová sjednocující stanoviska), pak se jich lze před soudem dovolávat. Správní soudy pak mohou předpis neaplikovat, nebo jej aplikovat v souladu s právem. Nemají však pravomoc posuzovat jeho zákonnost nebo jej dokonce zrušit.
50. Metodiky daňové správy stanoví jednotné závazné postupy pro orgány správy daní, aby byla zajištěna zásada předvídatelnosti finanční správy v podobě konstantní správní praxe. Orgány finanční správy jsou vnitřními předpisy vázány. Samotné užití metodiky není v rozporu s právními předpisy, nýbrž právě naopak (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 45 A 64/2016-76, body 36-37).
51. Problematické ovšem je, že žalovaný neuvedl název této metodiky, a to ani ve vyjádření k žalobě. Ač uvádí, že je dostupná na internetových stránkách Finanční správy, to samo o sobě ještě nestačí k jejímu snadnému dohledání a ověření toho, zda žalovaný skutečně nevybočil z jejích mezí. Soud však nemá za to, že by právě popsané pochybení způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Toto rozhodnutí obsahuje na 22 stranách komplexní argumentaci podloženou zákonem a judikaturou, která sama o sobě ob stojí. Jednovětá zmínka o nedostatečně identifikované metodice na věci nemůže nic změnit.

52. O důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí nejde.

*Žalovaný nepřenesl důkazní břemeno na žalobkyni v rozporu se zákonem*

53. Žalobkyně namítá, že na ni žalovaný v řízení v rozporu se zákonem přenesl důkazní břemeno, které měl nést sám.

54. Z § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt v řízení prokazuje to, co tvrdí v daňovém přiznání a dalších podáních. Žalobkyně v daňovém přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2022 uplatnila osvobození pozemků p. č. XA a XB od daně z nemovitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Uvedla, že tyto pozemky jsou veřejně přístupnými prostory. Bylo tedy její povinností k výzvě správce daně prokázat, že tomu tak skutečně je a že osvobození od daně podle uvedeného ustanovení uplatňuje po právu. Jelikož k daňovému přiznání žádné důkazy nepředložila, vyzval ji k tomu správce daně již zmiňovanou výzvou k odstranění pochybností ze dne 31. 3. 2022. Žalobkyně předložila k prokázání charakteru pozemků fotografie zachycující prostor městské divočiny v sousedství bytové zástavby, v níž se nachází vyšlapaná pěšina. Na jedné z fotografií je zachycen volně pobíhající pes. Správce daně obstaral další důkazy: vyjádření města Kolín o využitelnosti pozemků podle územního plánu ze dne 8. 6. 2022 a dne 28. 6. 2022 provedl na pozemcích místní šetření, o němž pořídil protokol, jehož součástí jsou i fotografie. Dospěl k závěru, že shromážděné důkazy neprokazují, že by žalobkyniny pozemky byly jako celek veřejně přístupnými prostory (to dovodil pouze ve vztahu k vyšlapaným pěšinám).

55. Žalobkyně tvrdí, že měl žalovaný (resp. správce daně) postupovat podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož musí správce daně prokazovat skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobkyně má za to, že povahu svých pozemků coby veřejně přístupných prostor prokázala a žalovaný neprokázal žádnou skutečnost, jež by jí uplatněné důkazy vyvracela.

56. Ve věci nebylo sporné, jaký je faktický stav žalobkyniných pozemků (jednoduše řečeno, jak to na oněch pozemcích vypadá a co se na nich nachází). Žalobkyně a žalovaný se rozcházeli v tom, zda mají být tyto pozemky osvobozeny od daně z nemovitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Problémem v souzené věci tedy není otázka unesení důkazního břemene, ale odlišné právní hodnocení skutkového stavu ze strany účastníků řízení (zjištěného jednak na základě důkazů předložených žalobkyní, tak na základě důkazů, které obstaral správce daně – zejm. místní šetření). Proto nebylo třeba postupovat podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správci daně totiž žádné pochybnosti o předložených důkazních prostředcích nevznikly a na takových pochybnostech ani nebyl založen závěr o nesplnění podmínek pro osvobození. Jinými slovy – v posuzované věci nejde o to, že by žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození (to jen nepřesně uvádí správce daně), tedy neunesla důkazní břemeno. Ona, resp. její pozemky tyto podmínky nesplňují (k tomu níže) a žádné další důkazy by na tom nemohly nic změnit (nic dalšího nebylo třeba prokazovat).

57. Námitka je nedůvodná.

58. Na to úzce navazuje žalobní námitka, že pokud byl žalovaný toho názoru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunáší, pak byl povinen jí sdělit, jaké důkazy má navrhnout či předložit,

aby nárok na požadované osvobození prokázala. Takovou povinnost však žalovaný (ani správce daně) neměl.

59. Orgány správy daní mají vůči osobám zúčastněným na správě daní poučovací povinnost (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost se ovšem týká *procesních* práv a povinností, nikoli hmotného práva, tím méně aby zahrnovala poskytování právních rad. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 As 51/2010-214, č. 2235/2011 Sb. NSS, poučovací povinnost správního orgánu nezahrnuje poskytování komplexního návodu, co by účastník měl nebo mohl v daném případě dělat, aby dosáhl žádaného účinku. Jde o pomoc k tomu, aby mohl zákonem stanoveným způsobem dát najevo, co hodlá v řízení učinit. Nemůže nahradit právní pomoc poskytovanou advokáty či jinými právními profesionály. Konkrétně ve vztahu k daňovému řízení NSS uvedl, že výzva nemusí obsahovat doporučení, jakými důkazními prostředky může daňový subjekt svá tvrzení prokázat (rozsudek ze dne 11. 9. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102).
60. I tato námitka je nedůvodná.  
*Žalobkyně nemá ve vztahu ke svým pozemkům nárok na osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí*
61. Pro věc je stěžejní posoudit, zda je způsob, jakým žalovaný vyložil § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, správný. A také to, zda svůj výklad správně aplikoval na skutkový stav. Soud připomíná, že správce daně v řízení důkladně zjistil skutkový stav provedením místního šetření. Žalobkyně zjištěný skutkový stav nijak nezpochybnila. Namítala jen, že žalovaný věc nesprávně posoudil po právní stránce.
62. Soud předesílá, že se žalobkyninými pozemky zabýval již v minulosti, a to ve věcech sp. zn. 51 Af 44/2020 a sp. zn. 55 Af 26/2021. Žalobkyně se tehdy domáhala osvobození svých pozemků od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. NSS v rozsudcích ze dne 4. 5. 2023, č. j. 1 Afs 137/2022-48, a ze dne 28. 11. 2023, č. j. 10 Afs 198/2022-41, dospěl k závěru, že na osvobození podle uvedeného ustanovení nárok neměla. Závěry NSS ovšem nelze užít v právě posuzované věci, v níž se jedná o posouzení otázky nároku na osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Soud se neztotožňuje s žalovaným, že by snaha žalobkyně uplatnit osvobození od daně z jiného důvodu než v předchozích zdaňovacích obdobích vzbuzovala otázky nebo podezření, jak naznačil v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření v žalobě. Jestliže zákonodárce vymezil v § 4 zákona o dani z nemovitých věcí výčet situací, v nichž lze uplatnit osvobození od daně, má žalobkyně právo je uplatnit (stejně jako využít jakýchkoli jiných legálních možností snížit si svou daňovou povinnost, srov. analogicky rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-79). Úkolem správce daně je pak zhodnotit, zda daňový subjekt uplatňovaný nárok na osvobození má, či nikoli. To platí i v případě, že z jakéhokoli důvodu (změna právní úpravy, neúspěch předchozích snah o osvobození apod.) uplatňovaný důvod pro osvobození změní. Soud však konstatuje, že navzdory tomu, že žalovaný skutečnost, že žalobkyně v minulosti uplatňovala jiný důvod pro osvobození od daně, opakovaně (zbytečně) komentoval, její nárok na osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí posoudil v souladu se zákonem, jak bude rozebráno dále.
63. Podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí ve znění účinném do 1. 1. 2025 (tehdy vstoupí v účinnost některé části zákona č. 349/2023 Sb.) jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky v rozsahu, v jakém se na nich nachází pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť.

64. Podle § 4 odst. 3 věty druhé zákona o dani z nemovitých věcí jsou pozemky osvobozené podle odstavce 1 písm. l) osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány.
65. Nejprve musí soud korigovat tvrzení žalobkyně, že žalovaný ztotožňuje pojmy veřejně přístupný prostor s pojmem veřejné prostranství. K tomu došlo pouze ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2022 (viz bod 33 a násl.). Ovšem poté už správce daně ani žalovaný tyto pojmy neztotožňovali.
66. V napadeném rozhodnutí (str. 7-8) žalovaný pojmy veřejně přístupný prostor a veřejné prostranství rozlišuje. Uvádí, že osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí lze uplatnit u pozemků na základě celospolečenského zájmu, jejichž základním účelem je umožnit široké veřejnosti přístup na určité místo, jejichž základní funkcí je obecné užívání jako veřejného prostoru, tzn. pozemky, které jsou primárně určeny obecnému užívání. Podstatou těchto pozemků je veřejné, neomezené užívání kýmkoli. Při posuzování veřejně přístupného prostoru lze vycházet z definice veřejných prostranství (§ 34 obecního zřízení), ovšem tento pojem je širší a lze do něj zahrnout i veřejně užívané soukromé cesty, přístupové cesty k vodě, k obytným objektům, turistické cesty vedoucí přes soukromé pozemky apod. Podle rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 10. 8. 2022, sp. zn. 28 Cdo 2074/2022, a tam citované judikatury Ústavního soudu a NSS pro konstatování, že je určitý pozemek veřejným prostranstvím, nestačí samo o sobě, že je za ně prohlášen ve správním aktu (obecně závazné vyhlášce), ani to, že je ve vlastnictví veřejnoprávní korporace (obce, státu). Podstatné je, zda kumulativně splňuje definiční znaky veřejného prostranství, mezi něž patří přístupnost pro každého bez omezení a existence veřejně prospěšného účelu (dopravní, hospodářský a sociální, rekreační). Tato kritéria lze podle žalovaného do určité míry vztáhnout i na veřejně přístupné prostory, u nichž je třeba, aby byla jejich veřejná přístupnost primárně předpokládána a měla by vlastníka pozemku nějakým způsobem omezovat ve výkonu vlastnického práva. Jako veřejně přístupný prostor nelze posoudit vše, co není oploceno, ohraničeno, není tam zamezen vstup, nebo není viditelně označeno informací, že jde o soukromý pozemek. Jinak by mohlo být veřejně přístupným prostorem každé pole nebo každá louka, přičemž se dá předpokládat, že to nebylo záměrem zákonodárce.
67. Žalobkyně má pravdu, že vyhláška č. 501/2006 Sb. na věc nedopadá, protože se týká územního plánování, o něž v posuzované věci nejde. Žalovaný jí však argumentoval jen ilustrativně, aby podtrhl své závěry o tom, že žalobkyniny pozemky nejsou ani veřejným tábořištěm, ani sportovištěm. Pro věc nebyl tento argument zásadní, a proto nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.
68. K žalobní námitce soud uvádí, že žalovaný cituje použitou judikaturu korektně. Na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 21/02 a na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 5 As 49/2004, jež se týkají problematiky veřejného prostranství, žalovaný poukázal v rámci budování své právní argumentace, aniž by popíral, že pojem veřejně přístupný prostor je pojem odlišný a širší.
69. Soud konstatuje, že úvahy žalovaného o smyslu § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí a toho, jaké pozemky mohou být na jeho základě od daně osvobozeny, jsou zcela v souladu s judikaturou správních soudů. V rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50 (v bodě 53), se NSS vyjádřil zcela totožně: uvedl, že veřejná přístupnost pozemku by měla být u daného pozemku (např. veřejné prostranství, přístupová cesta,

turistická stezka) primárně základním účelem, měla by být *a priori* předpokládána a měla by vlastníka pozemku nějakým způsobem omezovat ve výkonu jeho vlastnických práv. V rozsudku ze dne 27. 2. 2024, č. j. 31 Af 15/2023-87 (v bodě 20), Krajský soud v Hradci Králové uvedl, že jako veřejně přístupný prostor nelze posoudit vše, co není oploceno či ohrazeno nebo označeno informací, že se jedná o soukromý prostor nebo pozemek. Není tedy důvodná žalobkynina výtká, že výklad provedený žalovaným nemá žádnou oporu a je svévolný. Svévolný by naopak byl postup v rozporu s ustálenou judikaturou, jak již bylo řečeno výše (body 25 a 26 tohoto rozsudku).

70. Nyní k vlastnímu věcnému posouzení. Ani soud nevidí důvod, proč by se – stejně jako žalovaný – neměl přidržet relevantní judikatury správních soudů. Z ní vyplývá, že pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí není podstatné, aby pozemky široká veřejnost *skutečně užívala*. To dovodil NSS v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50 (bod 54), podle něhož může mít nárok na osvobození od daně i pozemek, na němž se nachází vyjeté koleje určené k zemědělskému obhospodařování okolních pozemků, navzdory tomu, že neplní žádnou komunikační potřebu. Podstatné je prokázat, že široké veřejnosti ze své podstaty *slouží*, tj. že jsou k různorodému užití veřejností (buďto výlučně, nebo alespoň primárně) ze své podstaty určeny a že je tím vlastník omezen ve výkonu svého vlastnického práva. Je to totiž právě toto omezení vlastnického práva, které odlišuje jakýkoli neoplocený pozemek od veřejně přístupného prostoru. To lze ilustrovat na případu, který řešil Krajský soud v Hradci Králové ve věci sp. zn. 31 Af 15/2023. Žalobce tehdy uplatňoval osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí na vysokohorské pozemky v Krkonošském národním parku s tím, že přístup na ně není omezen, a proto přes ně příležitostně přejedou lyžaři, sánkaři a skialpinisté, resp. přejdou pěší turisté. Krajský soud však tehdy dovodil, že jde o užití nahodilé, které z pozemků ještě nečiní veřejně přístupný prostor, a proto jim osvobození nenáleží.
71. Současně platí, že je to právě toto omezení vlastnického práva, které zákonodárce zjevně mínil alespoň zčásti kompenzovat osvobozením podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Vlastník pozemku, který je veřejně přístupným prostorem, je omezen v možnosti užívat jej jiným způsobem. Prospěch veřejnosti vylučuje, nebo alespoň podstatně limituje jeho vlastní prospěch. Přitom je zde celospolečenský zájem na tom, aby veřejně přístupné prostory nadále zůstaly veřejnými, jak to plyne z důvodové zprávy k § 4 zákona o dani z nemovitých věcí. Smyslem osvobození podle uvedeného ustanovení je, aby vlastníci pozemků, jež jsou veřejně přístupnými prostory, nebyli motivováni veřejnost svých pozemků omezit, protože by se jim nevyplácela.
72. K tomu přistupuje kritérium, že vlastník může toto osvobození uplatnit jen tehdy, nemá-li z pozemků ekonomický prospěch (§ 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí). Pak by totiž toto osvobození coby kompenzace potenciálně ušlého zisku nedávalo valný smysl. Tato podmínka však nebyla ve věci sporná, resp. s ohledem na nesplnění podmínek pro osvobození se jí žalovaný nezabýval.
73. V právě posuzované věci se v řízení zjistilo, že základním účelem žalobkyniných pozemků (s výjimkou vyšlapaných stezek, u nichž správce daně nárok na osvobození uznal) není jejich veřejná přístupnost. Jde o pozemky, které žalobkyně v budoucnu patrně hodlá ekonomicky využít (podle územního plánu mají funkční využití z větší části jako *výrobně obslužná zóna* a z menší části jako *doprovodná a rozptýlená zeleň*), ale do doby, kdy bude zajištěn právní i faktický přístup k nim, to není možné. Z pořízených fotografií lze dovodit, že

na pozemcích, na nichž se v současnosti nachází městská divočina v pravém slova smyslu, se občas pohybují lidé a nějakým způsobem je využívají. Ač se to jistě s ohledem na blízkou zástavbu děje častěji než v případě pozemků v národním parku (srov. opakovaně zmíněný rozsudek ve věci sp. zn. 31 Af 15/2023), stále jde o příležitostné a nahodilé využití. To z žalobkyniných pozemků ještě nečiní veřejně přístupné prostory. Tím spíše, že žalobkyně sama deklaruje, že nemá za cíl své pozemky věnovat veřejnému užívání. V jejich užívání veřejnosti sice aktuálně nebrání a strpí je (pozemek neoplotila, zákazové cedule neumístila), nelze ovšem říci, že by ji jakkoli omezovalo ve výkonu vlastnických práv. Užívání veřejností tak představuje spíše jakýsi „vedlejší produkt“ dočasné nemožnosti využít pozemky ekonomicky, a nikoliv primární účel pozemků. Nemůže být důvodem pro osvobození od daně.

74. Soud uzavírá, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí žalobkyniným pozemkům nenáleží. Námitka je nedůvodná.

### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

75. Žalobní námitky nejsou důvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
76. Soud neprovedl důkazy navržené žalobkyní, protože jsou součástí správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29.1.2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
77. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Nestanoví-li zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný náhradu nákladů nepožadoval a podle obsahu spisu mu nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

### **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). Připadne-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](http://www.nssoud.cz).

Praha 27. června 2024

**Lenka Bursíková, v. r.**  
předsedkyně senátu