



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **V. P.**, zastoupena Mgr. Pavlem Kosařem, advokátem se sídlem Francouzská 299/98, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2024, č. j. 43 Af 8/2023-51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Platebním výměrem ze dne 12. 9. 2022, č. j. 4188781/22/2111-00460-201308, Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Kolíně, podle § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“), a podle § 139 ve spojení s § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobkyni daň z nemovitých věcí za rok 2022 v celkové výši 5 020 Kč. Pro projednávanou věc je relevantní, že správce daně vyměřil žalobkyni daň ve výši 3 810 Kč za pozemky parc. č. XA a XB v k. ú. K. Žalobkyně byla přesvědčena, že tyto pozemky měly být od daně z nemovitých věcí osvobozeny dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Správce daně však shledal, že toto osvobození lze přiznat pouze v rozsahu pěšin, které se nacházejí na pozemku parc. č. XA, jejichž plochu odhadl na 169 m².

[2] Žalobkyně podala proti uvedenému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13780/23/5100-00460-804325, v celém rozsahu zamítl a platební výměr správce daně potvrdil.

[3] Uvedené rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně obsáhlou žalobou u Krajského soudu v Praze. Krajský soud však žádné z jejích mnoha žalobních námitek nepřisvědčil a shora uvedeným rozsudkem ze dne 27. 6. 2024, č. j. 43 Af 8/2023-51, její žalobu zamítl. Pro projednávanou věc je stěžejní, jak krajský soud posoudil otázku nároku žalobkyně na osvobození od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024.

[4] Správce daně dle krajského soudu důkladně zjistil skutkový stav provedením místního šetření. Žalobkyně skutkový stav nezpochybnila, namítala jen, že žalovaný věc nesprávně posoudil po právní stránce. Krajský soud však shledal, že žalovaný posoudil vznesený nárok žalobkyně na osvobození jejích pozemků od daně v souladu se zákonem. Krajský soud v první řadě korigoval tvrzení žalobkyně, že žalovaný ztotožňoval pojmy „veřejně přístupné prostory“ a „veřejné prostranství“. To učinil pouze správce daně ve výzvě k odstranění pochybností, poté už k tomu nedocházelo.

[5] Žalovaný dle krajského soudu v napadeném rozhodnutí pojmy veřejně přístupné prostory a veřejné prostranství rozlišoval. Uvedl, že osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, bylo možné uplatnit na základě celospolečenského zájmu u pozemků, jejichž základním účelem bylo umožnit veřejnosti přístup na určité místo a jejichž základní funkcí bylo jejich obecné užívání jako veřejného prostoru. Účelem těchto pozemků bylo veřejné, neomezené užívání kýmkoli. Při posuzování veřejně přístupného prostoru bylo možné vycházet z definice veřejného prostranství dle § 34 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích“), ovšem první uvedený pojem byl širší, neboť zahrnoval i veřejně užívané soukromé cesty, přístupové cesty k vodě, k obytným objektům, turistické cesty vedoucí přes soukromé pozemky apod. Za veřejně přístupné bylo možné považovat prostory, u nichž je veřejná přístupnost primárně předpokládána a zároveň vlastníka pozemku určitým způsobem omezuje ve výkonu jeho vlastnického práva. Jako veřejně přístupný prostor nebylo možné posoudit vše, co není oploceno, ohrazeno, není tam zamezen vstup nebo není viditelně označeno informací, že jde o soukromý pozemek. Jinak by totiž mohlo být veřejně přístupným prostorem každé pole nebo každá louka, přičemž lze předpokládat, že to záměrem zákonodárce nebylo.

[6] Krajský soud konstatoval, že uvedené úvahy žalovaného jsou v souladu s judikaturou správních soudů. Totožně se totiž vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), kde uvedl, že veřejná přístupnost 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. Krajský soud v Hradci Králové pak ve svém rozsudku ze dne 27. 2. 2024, č. j. 31 Af 15/2023-87, konstatoval, že jako veřejně přístupný prostor nebylo možné posoudit vše, co není oploceno či ohrazeno nebo označeno informací, že se jedná o soukromý prostor nebo pozemek. Výklad žalovaného proto krajský soud navzdory námitce žalobkyně nepovažoval za svévolný, naopak se opírá o judikaturu správních soudů.

pokračování

[7] Krajský soud neshledal důvod, proč by se stejně jako žalovaný neměl „přidržel“ relevantní judikatury správních soudů. Připomněl, že dle zmiňovaného rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, Nejvyšší správní soud nepovažoval pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, za nezbytné, aby široká veřejnost pozemky skutečně užívala. Nárok na toto osvobození tak mohl mít i pozemek, na němž se nacházela cesta v podobě pouze vyjetých kolejí, určená k zemědělskému obhospodařování okolních pozemků, navzdory tomu, že neplnila žádnou komunikační potřebu. Podstatné bylo prokázat, že široké veřejnosti pozemek ze své podstaty sloužil, tj. že byl k různorodému užití veřejností ze své podstaty určen a že tím byl vlastník omezen ve výkonu svého vlastnického práva. Právě omezení vlastnického práva totiž odlišovalo běžný neoplocený pozemek od veřejně přístupného prostoru. Záměrem zákonodárce bylo osvobozením dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, toto omezení kompenzovat. Vlastník pozemku, který byl veřejně přístupným prostorem, totiž byl omezen v možnosti jej využívat jiným způsobem a prospěch veřejnosti vylučoval nebo alespoň podstatně limitoval jeho vlastní prospěch.

[8] Dle krajského soudu bylo v řízení prokázáno, že základním účelem pozemků žalobkyně nebyla veřejná přístupnost, tedy s výjimkou pěšin, u nichž správce daně nárok na osvobození uznal. Žalobkyně totiž patrně plánovala dané pozemky v budoucnu ekonomicky využít. Podle územního plánu byla funkčním využitím těchto pozemků převážně „výrobně obslužná zóna“, z menší části pak „doprovodná a rozprýlená zeleň“. Na pozemcích se nacházela „městská divočina v pravém slova smyslu“. Občas se na nich sice pohybovali lidé a nějakým způsobem je využívali, jednalo se však pouze o příležitostné a nahodilé využití, což z pozemků žalobkyně nečinilo veřejné přístupné prostory. Žalobkyně navíc sama deklarovala, že neměla za cíl své pozemky věnovat veřejnému užívání. Sice se mu nebránila a trpěla jej, nešlo však říci, že by ji jakkoliv omezovalo ve výkonu vlastnických práv. Veřejné užívání tak bylo pouze následkem dočasné nemožnosti využít pozemky ekonomicky, nikoliv primárním účelem jejich využití, a proto nemohlo být důvodem pro osvobození od daně.

[9] Dále krajský soud neshledal, že by výzva správce daně k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu byla neurčitá nebo v rozporu s § 89 odst. 2 daňového řádu. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností uvedl, že podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, mohly být od daně osvobozeny pozemky, na nichž se nacházely veřejně přístupné parky, prostory a sportoviště, tedy veřejná prostranství jako parky, dětská hřiště, veřejná sportoviště apod., pokud nebyly využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány, a bylo-li jejich základním účelem umožnit široké veřejnosti přístup na určité místo.

[10] Krajský soud připomněl, že žalobkyně podala za zdaňovací období roku 2022 dílčí daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, v němž uplatnila nárok na osvobození od daně shora uvedených pozemků. Nárok na osvobození však nepodložila žádnými důkazy, správce daně proto zcela důvodně zahájil postup k odstranění pochybností, v němž žalobkyni vyzval, aby takové důkazy předložila. Právě doložení důkazů bylo hlavním účelem výzvy k odstranění pochybností, což žalobkyni nemohlo být nijak „zatemněno“ uvedením chybné interpretace § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Žalobkyně navíc ihned v dalším podání proti této chybné interpretaci brojila a daňové orgány se jí již v dalším průběhu řízení nedopouštěly. Specifikace výzvy

k odstranění pochybností proto dle krajského soudu neměla vliv na zákonnost platebního výměru ani na rozhodnutí žalovaného.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti řízení. Neshledal ani, že by rozhodnutí žalovaného bylo překvapivé. Krajský soud vysvětlil, že se v daňovém řízení uplatňuje zásada úplné apelace. Z tohoto důvodu je v daňovém řádu obsažen § 115 odst. 2, jehož účelem je ochrana daňového subjektu před překvapivostí rozhodnutí odvolacího orgánu. Toto ustanovení stanoví: *„Provádí-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 případech, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Žalovaný však v projednávané věci žádné dokazování neprováděl ani nedospěl k právnímu názoru, který by byl odlišný od právního názoru správce daně. Pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu tak nebyl důvod a k porušení zásady dvojinstančnosti nedošlo.

[12] Vycházel-li žalovaný při rozhodování z interní metodiky k osvobození od daně z nemovitých věcí, nepovažoval to krajský soud za problematické. Uvedl, že Nejvyšší správní soud se povahou vnitřních předpisů a přípustností jejich užití zabýval v usnesení ze dne 30. 3. 2011, č. j. 1 Ao 1/2011-49, publ. pod č. 2444/2011 Sb. NSS, kde konstatoval, že působí převážně dovnitř instituce, nikoli navenek, v důsledku čehož na jejich základě nevznikají nikomu přímo práva či povinnosti. Pokud však mají na práva nebo povinnosti účastníků alespoň vliv nepřímý, lze se jich před správním soudem dovolat. Soud má pak možnost vnitřní předpis neaplikovat nebo jej aplikovat v souladu s právem.

[13] Metodiky Finanční správy ČR zajišťují předvídatelnost postupu daňových orgánů, tedy konstantní správní praxi. Daňové orgány jsou vnitřními předpisy vázány. Jejich aplikace není v rozporu s právními předpisy. Problematické sice dle krajského soudu bylo, že žalovaný metodiku, již ve svém rozhodnutí zmínil, nespecifikoval způsobem, který by umožňoval její bezproblémovou identifikaci, nejedná se však o vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí totiž obsahuje 22 stran komplexní argumentace podložené zákonem a judikaturou, která sama o sobě ob stojí. Jednověťá zmínka o nedostatečně identifikované metodice na tom nemohla nic změnit.

[14] Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný na ni v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl důkazní břemeno, které měl nést sám. Krajský soud se ani s touto námitkou neztotožnil. Konstatoval k ní, že mezi stranami nebyl spor o faktický stav pozemků, tj. o skutkový stav věci, nýbrž o právní posouzení věci, tedy zda pozemky žalobkyně měly být osvobozeny od daně dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Po žalovaném proto v projednávané věci nebylo vyžadováno, aby unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[15] Ostatní námitky žalobkyně, jak již bylo uvedeno, krajský soud rovněž neshledal důvodnými.

pokračování

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[16] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Úvodem namítá, že výzva správce daně k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu nebyla „formulována v souladu s požadavkem určitosti“. Kvůli textaci výzvy k odstranění pochybností, v níž správce daně stěžovatelku podle jejího tvrzení vyzval k doložení, že její pozemky jsou veřejným prostranstvím dle § 34 zákona o obcích, totiž bylo v řízení posuzováno něco jiného, než posuzováno být mělo.

[17] Žalovaný i krajský soud podle stěžovatelky použili nepřiléhavou judikaturu. Na její pozemky totiž byla aplikována „účelová interpretace“ § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, která je založena na právních větech z rozhodnutí, která se mýjela s podstatou nyní posuzované věci. Správce daně si podle názoru stěžovatelky pro uplatnění osvobození dle tohoto ustanovení vykonstruoval kritéria, která byla stěžovatelce až do rozhodnutí žalovaného tajena. Stěžovatelka rovněž namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný.

[18] Krajský soud dle stěžovatelky opřel svůj verdikt o názor, že osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, bylo možné uplatnit „primárně u pozemků, které mají charakter veřejného prostranství, respektive že tím veřejným prostranstvím skutečně jsou“. Na základě této premisy pak správce daně podle stěžovatelky posuzoval, zda pozemky splňují „charakteristiky a účel“ veřejného prostranství dle § 34 zákona o obcích. Stěžovatelka však má za to, že veřejně přístupné prostory nemusely naplňovat stejná kritéria a mít stejný celospolečenský účel jako veřejná prostranství. Zákonodárce podle ní nezamýšlel dle citovaného ustanovení osvobozovat pozemky, na nichž se nacházejí veřejná prostranství, neboť veřejná prostranství jsou zpravidla ve vlastnictví obcí, jejichž pozemky jsou od daně z nemovitých věcí osvobozeny dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí. Závěr krajského soudu, že dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, bylo možné osvobodit pouze pozemky, které mají charakter veřejného prostranství, je dále v rozporu s „ústavní zásadou rovnosti postavení subjektů práva“, neboť obce mohou pozemky ve svém vlastnictví, na nichž se nacházejí veřejná prostranství, ekonomicky využívat, zatímco soukromí vlastníci nikoliv.

[19] Existence přístupových pěšin podle názoru stěžovatelky prokazuje, že obyvatelé nedalekých bytových domů na stěžovatelčiných pozemcích realizují své volnočasové aktivity, v čemž stěžovatelka spatřuje společenský zájem na jejich užívání. Společenský zájem na užívání jejich pozemků je tak týž jako na užívání soukromých parků, sportovišť, lesů, zemědělských pozemků a vodních ploch. Z těchto důvodů stěžovatelka nepovažuje své pozemky za běžné neoplocené pozemky, ale za veřejně přístupné prostory ve smyslu § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Pro nárok na osvobození dle tohoto ustanovení nemusely být pozemky dle stěžovatelky přístupné trvale. To lze údajně požadovat pouze u veřejných prostranstvích, nikoliv u pozemků v zastavitelné části obce, které nejsou veřejným prostranstvím, ale veřejnost je má možnost využívat k realizaci svých volnočasových aktivit.

[20] Dle stěžovatelky vyplývá veřejná přístupnost pozemků z provedení místního šetření. Byly na nich totiž nalezeny prošlapané cesty, betonové sloupky, patrně dětmi

vymezené branky, slalomové dráhy a ohniště. Přítomnost rozptýlené zeleně veřejnou přístupností pozemků nevylučuje. Stěžovatelka je také přesvědčena, že by v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02, mělo být ve věci přihlédnuto k dlouhé době, po kterou jsou její pozemky v tomto stavu.

[21] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, jak se krajský soud vypořádal s její žalobní námitkou o užití blíže neurčeného vnitřního předpisu daňovými orgány, a je přesvědčena, že dle zásady legality zakotvené v § 5 daňového řádu měla právo být seznámena „se všemi dokumenty, které v procesu utváření konečného rozhodnutí figurovaly“.

[22] Osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, bylo dle stěžovatelky formulováno velice vágně, o čemž svědčí existence soudních sporů ohledně jeho naplnění. V takové situaci měl krajský soud dle stěžovatelky toto ustanovení v souladu se zásadou *in dubio mitius*, která byla použita například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, vyložit v její prospěch.

[23] Stěžovatelka dále brojí proti tvrzení krajského soudu, že nerozporovala skutková zjištění učiněná správcem daně při místním šetření. Argumentuje, že ve spise je založeno její písemné vyjádření, které prokazuje nepravdivost tohoto tvrzení krajského soudu.

[24] Krajský soud navíc dle stěžovatelky vyvodil z místního šetření jiné závěry než správce daně. Stěžovatelka totiž tvrdí, že dle krajského soudu pěšiny na předmětných pozemcích neprokazují, že jsou její pozemky užívány „širokou veřejností“, protože je jejich užívání náhodné a sporadické. Tím se krajský soud měl údajně odchýlit od závěrů, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2005, č. j. 5 As 49/2004-77, publ. pod č. 774/2006 Sb. NSS.

[25] Stěžovatelka je přesvědčena, že v projednávané věci prokázala, že její pozemky jsou přístupné komukoli bez omezení, slouží odpovídajícímu užívání veřejnosti a nejsou využívány ekonomicky ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, podle něhož pozemky osvobozené mj. podle odstavce 1 písm. l) jsou osvobozeny od daně z pozemků pouze v případě, že nejsou užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. Žalovaný se oproti tomu podle stěžovatelky pouze omezil na tvrzení, že stěžovatelka neprokázala naplnění podmínek osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Žalovanému ovšem dle stěžovatelky z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, chce-li rozhodnout v její neprospěch, vyplývá povinnost vyvrátit její skutková tvrzení. Jestliže této povinnosti nedostál, a přesto rozhodl v její neprospěch, je stěžovatelka přesvědčena, že byla porušena zásada legality.

[26] Závěrem stěžovatelka výslovně brojí proti názoru, který Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, a dle něhož „*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*“. Tento názor je dle stěžovatelky pro projednávanou věc irrelevantní a míjí se s její podstatou. Nejvyšší správní soud navíc v uvedeném rozsudku tento závěr vyjádřil pouze s ohledem na skutkový stav dané věci, nikoliv obecně. Závěr Nejvyššího správního soudu z tohoto rozsudku, že hlavním kritériem pro nárok na osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona

pokračování

o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, by mělo být omezení vlastnického práva v důsledku užívání daného pozemku, je dle stěžovatelky v rozporu nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02.

[27] Z uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[28] Žalovaný v podrobném vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, obsahuje správné právní posouzení věci a byl vydán v souladu se zákonem. Zejména opět zdůrazňuje, co vyjádřil v žalobou napadeném rozhodnutí a s čím se podle něj ztotožnil i krajský soud, totiž že osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí bylo možné uplatnit na základě celospolečenského zájmu u pozemků, jejichž základním účelem je umožnit široké veřejnosti přístup na určité místo, tedy jejichž základní funkcí je jejich obecné užívání jako veřejného prostoru, tzn. jde o pozemky, které jsou primárně určeny obecnému užívání, jejich podstatou je veřejné, neomezené užívání kýmkoli. Žalovaný souhlasí také s konstatováním krajského soudu, že při posuzování pojmu „*veřejně přístupné prostory*“ lze vycházet z definice veřejných prostranství dle § 34 zákona o obcích, ale že prvně jmenovaný pojem byl širší, a zahrnoval tak oproti veřejným prostranstvím i veřejně užívané soukromé cesty, turistické cesty vedoucí přes soukromé pozemky apod.

[29] Žalovaný trvá na svém závěru, že stěžovatelčiny pozemky nesplňují podmínky nutné pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. I přes známky určitého využívání pozemků totiž nelze přesvědčivě uzavřít, že jsou skutečně využívány širokou veřejností a že se nejedná o užívání ojedinelé. Žalovaný odkazuje na závěry svého, žalobou napadeného, rozhodnutí, dle nichž „*veřejná přístupnost pozemku by měla být u daného pozemku primárně základním účelem tohoto pozemku, měla by být primárně předpokládána a měla by vlastníka pozemku nějakým způsobem omezovat ve výkonu jeho vlastnických práv, což u těchto pozemků nebylo prokázáno*“. Primárním účelem využití posuzovaných pozemků byla v daném zdaňovacím období dle žalovaného jejich „*potenciální ekonomická využitelnost*“. Z jednání stěžovatelky je navíc podle něj patrné, že nemá za cíl pozemky věnovat veřejnému užívání. Žalovaný rovněž zdůrazňuje, že neaplikoval nepřiléhavou judikaturu, ale naopak judikaturu konzistentní a že nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[30] Ve zbylých otázkách žalovaný odkazuje na rozsudek krajského soudu a své, žalobou napadené, rozhodnutí, s nimiž se ztotožňuje, případně je přesvědčen, že vytýkané vady nemají za následek jejich nezákonnost, a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby stěžovatelčinu kasační stížnost zamítl.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných

důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[32] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[33] Nejvyšší správní soud v projednávané věci žádný důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu neshledal. Napadený rozsudek není nesrozumitelný a je správně, přehledně a dostatečně odůvodněn.

[34] Dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, platilo: „*Od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť.*“ (důraz doplněn Nejvyšším správním soudem).

[35] Zdejší soud se osvobozením od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, již vícekrát zabýval, konkrétně v rozsudcích ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-31, publ. pod č. 4214/2021 Sb. NSS, ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021-49, ze dne 26. 1. 2022, č. j. 7 Afs 90/2020-37, a v již zmiňovaném rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50.

[36] V rozsudku ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-31, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí však nespojuje nárok na osvobození s určitým druhem nebo způsobem využití pozemku, ale s tím, že se jedná o veřejně přístupný prostor. Proto je třeba na toto kritérium nahlížet z pohledu fakticity, nikoli z pohledu údajů evidovaných v katastru nemovitostí.*“ Ostatní uváděné rozsudky tento závěr převzaly.

[37] Dne 1. 1. 2021 ovšem nabyla účinnosti novela zákona o dani z nemovitých věcí provedená zákonem č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, kterou byl do zákona o dani z nemovitých věcí vložen § 12e odst. 1, jenž do 31. 12. 2023 zněl: „*Pro účely daně z pozemků je rozhodující druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí bez ohledu na to, zda odpovídá skutečnému stavu.*“ Posuzované pozemky však v daném zdaňovacím období byly (a také v současnosti jsou) v katastru nemovitostí evidovány jako druh pozemku „*ostatní plocha*“ se způsobem využití „*jiná plocha*“. Takový zápis tedy není vypovídající pro posouzení, zda se jedná o pozemky veřejně přístupných prostor, proto je nutné naplnění osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, posoudit v souladu s názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-31, tedy dle faktického stavu.

pokračování

[38] Zdejší soud již v rozsudcích ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-31, a ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021-49, konstatoval, že „*pozemek není veřejně přístupným prostorem jen proto, že není oplocený*“. V rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, pak Nejvyšší správní soud uvedl: „*Lze souhlasit se správcem daně, 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.*“

[39] Stěžovatelka sice brojila proti některým dílčím skutkovým zjištěním uvedeným v protokolu o místním šetření správce daně, nepodařilo se jí však zpochybnit celkové skutkové závěry daňových orgánů i správního soudu, které se opírají především o dané místní šetření a na něm pořízený popis obou pozemků a jejich fotodokumentaci a podle nichž ani jeden z pozemků není stěžovatelkou ani jinou osobou dlouhodobě využíván, jedná se takřkájíc o pozemky ležící ladem, z nichž jeden je v podstatě zcela a druhý zčásti zarostlý náletovou vegetací a kromě vyšlapaných stezek, jejichž plocha byla od daně osvobozena, jsou tyto pozemky využívány veřejností pouze náhodně a sporadicky. I jádro polemiky stěžovatelky nakonec spočívá především v odlišném právním posouzení takto zjištěného skutkového stavu, konkrétně ve výkladu neurčitého právního pojmu „*veřejně přístupné prostory*“ obsaženého v § 4 odst. 1 písm. l) zákona dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Žalovaný i krajský soud jej vyložili v souladu s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud s jejich právním posouzením projednávané věci souhlasí.

[40] Žalovaný při formulování kritérií, která zdejší soud aproboval v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, vyšel z předpokladu, že při výkladu pojmu „*veřejně přístupné prostory*“ lze vyjít z definice veřejného prostranství dle § 34 zákona o obcích. Podporu této úvaze poskytl sám zákonodárce, když s účinností od 1. 1. 2025 změnil § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí novelizačním zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (dále jen „*zákon č. 349/2023 Sb.*“), tak, že v současnosti jsou již od daně z nemovitých věcí dle tohoto ustanovení namísto veřejně přístupných prostor [a vedle veřejně přístupných sportovišť nebo veřejně přístupných účelových komunikací jiných než podle písmene o), zpravidla lesních nebo polních cest] osvobozena veřejná prostranství. Tuto změnu sám zákonodárce v důvodové zprávě k tomuto zákonu označil za pouhé zpřesnění: „*Dochází ke zpřesnění osvobození pozemků veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť, neboť v praxi docházelo k nejasnostem zejména u neurčitého právního pojmu „veřejně přístupný prostor“, který není v právních předpisech jednoznačně vymezen. Pojem „veřejně přístupný prostor“ se nahrazuje pojmem „veřejná prostranství“, který je definován v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích (stejně tak jako v zákoně č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze) a obsahuje i veřejně přístupné parky.*“

[41] Je nasnadě, že nesoulad terminologie před touto novelou mohl být způsoben tím, že zákon o obcích, který je účinný v současnosti, nabyl účinnosti dne 12. 11. 2000, tedy více než 7 let po nabytí účinnosti zákona o dani z nemovitých věcí. V zákoně č. 367/1990 Sb., o obcích (obecní zřízení), totiž veřejná prostranství definována nebyla (tento pojem byl pouze bez bližšího upřesnění použit v § 48 tohoto zákona v souvislosti se správním deliktem znečištění veřejného prostranství). Ponechání pojmu „*veřejně přístupné prostory*“ v zákoně o dani z nemovitých věcí i po nabytí účinnosti nového zákona o obcích tak mohlo být pouze legislativním opomenutím. Při výkladu pojmu „*veřejně přístupné prostory*“ je relevantní

i důvodová zpráva k samotnému zákonu o dani z nemovitých věcí, dle níž se v § 4 odst. 1 písm. l) tohoto zákona „*osvobozují pozemky na základě celospolečenského zájmu*“ (důvodová zpráva k zákonu o dani z nemovitých věcí, viz sněmovní tisk č. 659, důvodová zpráva, II. zvláštní část, k § 4, VI. volební období České národní rady, 1990-1992, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, www.psp.cz).

[42] Z uvedených východisek Nejvyšší správní soud dovodil, že ačkoliv zákonodárce do 31. 12. 2024 neosvobodil od daně dle zákona o dani z nemovitých věcí veřejná prostranství přímo, bylo jeho záměrem v první řadě osvobodit právě veřejná prostranství a vedle toho také pozemky, které plní obdobnou společenskou funkci. Zdejší soud proto i v tomto případě, stejně jako v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, souhlasí s výkladem žalovaného, že při výkladu pojmu „*veřejně přístupné prostory*“ lze vyjít z definice veřejného prostranství dle § 34 zákona o obcích, a že tedy s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 8. 2022, sp. zn. 28 Cdo 2074/2022, a nález Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02, které se podrobně zabývaly pojmem „*veřejné prostranství*“, lze dovodit, že „*veřejná přístupnost pozemku by měla být u daného pozemku primárně základním účelem tohoto pozemku, měla by být primárně předpokládána a měla by vlastníka pozemku nějakým způsobem omezovat ve výkonu jeho vlastnických práv*“ (str. 8 rozhodnutí žalovaného).

[43] Stěžovatelčiny pozemky obdobnou funkci jako veřejná prostranství, s výjimkou pěšin, které se na jednom z nich nacházejí, neplní. Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením krajského soudu, že pozemky jsou zanedbané, „zapomenuté“ a neudržované, jak již bylo řečeno, ležící ladem. Navzdory tvrzení stěžovatelky se rozhodně nenacházejí v takovém stavu, aby je bylo možné srovnat se sportovišti (v dané lokalitě zůstaly pouze zbytky původního vojenského sportoviště, které již takto nelze užívat), parky či obdobnými druhy veřejných prostor, které, aby mohly sloužit veřejnosti v souladu s jejich zamýšleným účelem, musí být s odpovídající péčí udržovány. V důsledku toho stěžovatelčiny pozemky nemohou sloužit téměř nikomu, natož obecnému užívání širokou veřejností. Z jejich současného stavu není patrný žádný účel, pro který by byly soustavně využívány. Na tom nic nemění ani tvrzení stěžovatelky, že tato, slovy krajského soudu, „*městská divočina*“ (džungle) může čas od času sloužit k občasným hrám dětí (které si jistě ze zde ponechaného odpadu mohly vytvořit improvizované „branky“ či jinak tento odpad využít ke svým hrám, jak stěžovatelka tvrdí), občasnému venčení psů či jiným náhodným aktivitám, o kterých svědčí i zdokumentované ohniště. Ani to však neprokazuje soustavné užívání daných pozemků veřejností. Pěšinám, které se na pozemku parc. č. XA nacházejí, správce daně osvobození od daně přiznal.

[44] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ani netvrdila, že by pozemky k nějakému účelu využívala, nemůže být příležitostným vstupem osob na ně nijak omezena ve výkonu vlastnických práv. Ohledně podmínky omezení ve výkonu vlastnických práv lze opět podpůrně odkázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 349/2023 Sb., kde zákonodárce k již popsané změně § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí uvedl: „*Pozemek v rozsahu, v jakém se na něm nachází veřejné prostranství, požívá osvobození, neboť skutečnost, že pozemek je veřejným prostranstvím znemožňuje vlastníku pozemku jeho užívání, neboť pozemek nebo jeho část je přístupná každému bez omezení, tj. nelze za přístup na pozemek požadovat protiplnění, či nelze přístup na pozemek, který je veřejným prostranstvím, vlastníkem*

pokračování

omezit, neboť samotný neoprávněný zábor veřejného prostranství je přestupkem podle zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích.“

[45] V současné době se nejedná ani o pozemky, přes něž má veřejnost právo na volný průchod (§ 63 odst. 2 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů), byť ani taková skutečnost by sama o sobě k závěru, že se jednalo o veřejně přístupný prostor, nepostačovala. Stěžovatelka navíc sama v kasační stížnosti na straně 6 o pozemku parc. č. XA výslovně uvedla, že *„pozemek není ani Stěžovatelkou ani žádnou třetí osobou využíván“*. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s hodnocením krajského soudu, že účelem stěžovatelčiných pozemků není jejich veřejná přístupnost a že nenaplnují ani ostatní kritéria veřejně přístupných prostor dovozená žalovaným a již aprobovaná Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, a proto nemohou být osvobozeny od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Na tom nic nemění ani stěžovatelčin poukaz na to, že dané pozemky v rozhodném období nebyly ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Pokud tyto pozemky nesplňovaly již základní zákonnou podmínku, tedy, že je nebylo možné považovat za veřejně přístupné prostory, není samozřejmě splnění dodatečné podmínky spočívající v tom, že nejsou ekonomicky využívány, relevantní. Lze jen opakovat, že pouhé ponechání těchto pozemků ladem k osvobození od daně nepostačuje, přičemž je za těchto okolností lhostejné, jaké využití daných pozemků umožňuje územní plán, resp. zda je na jejich části vymezena zastavitelná plocha, jak stěžovatelka rovněž tvrdí.

[46] Nejvyšší správní soud se nyní vyjádří k dalším dílčím námitkám stěžovatelky. Výzva správce daně k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu nebyla nezákonná ani neměla za následek nesprávné zjištění skutkového stavu. Dle § 89 odst. 2 daňového řádu měl správce daně povinnost uvést 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“*. Tuto povinnost správce daně dodržel, přestože výklad § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, který ve výzvě uvedl, nebyl zcela správný. Stěžovatelka navíc hned v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností (a také v dalších podáních) argumentovala, že se osvobození vztahuje na veřejně přístupné prostory, nikoliv pouze na veřejná prostranství. Po celou dobu řízení tak bylo posuzováno naplnění podmínek pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, tedy přesně to, co posuzováno být mělo, nikoliv *„zcela něco jiného, než bylo meritem dané právní věci“*, jak tvrdí stěžovatelka.

[47] Například z bodů 65, 68 a 69 rozsudku krajského soudu, ale i dalších, je zřejmé, že krajský soud neopřel svůj rozsudek o názor, že by osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona č. 338/1992 Sb. podléhaly pouze pozemky, které jsou veřejným prostranstvím. Žalovaný se nesnažil podřídit stěžovatelčiny pozemky *„kritériím, která si (...) v rámci budování svého právního názoru účelově vykonstruoval“*, ale naopak kritériím, která jsou založena na logické úvaze a která Nejvyšší správní soud aproboval v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, a také na názoru, že *„pozemek není veřejně přístupným prostorem jen proto, že není oplocený“* (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-31, a ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021-49). Tato kritéria, jak již bylo uvedeno výše, byla na základě předpokladu, že při výkladu pojmu *„veřejně*

přístupné prostory“ lze vyjít z definice veřejného prostranství dle § 34 zákona o obcích, dovozena ze závěrů rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 10. 8. 2022, sp. zn. 28 Cdo 2074/2022, a nálezů Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02. Úvaha žalovaného, která byla aprobována krajským soudem, je proto řádně odůvodněná, logická a souladná s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Navíc ve prospěch této interpretace, jak již bylo uvedeno výše, vypovídá i důvodová zpráva k zákonu č. 349/2023 Sb. V projednávané věci proto nedošlo k použití „*nepřiléhavé judikatury*“, jak tvrdí stěžovatelka.

[48] Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, z čeho stěžovatelka usuzuje, že závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, podle něhož „[l]ze souhlasit se správcem daně, 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“, je použitelný výhradně na skutkové okolnosti uvedené věci. Nejvyšší správní soud neshledal v odůvodnění tohoto svého rozsudku žádné takové omezení, přičemž z jeho bodu 53 naopak seznal, že se v něm Nejvyšší správní soud vyjadřoval obecně k výkladu pojmu veřejně přístupné prostory, neboť aplikoval tato právní východiska na skutkový stav až od následujícího bodu odůvodnění svého rozsudku.

[49] Stěžovatelka po celou dobu řízení brojila proti jakémukoliv směšování pojmů „*veřejně přístupné prostory*“ a „*veřejné prostranství*“. Je proto pozoruhodné, když se poté pokouší argumentovat údajnou dlouhodobostí užívání svých pozemků veřejností s odůvodněním, že se jedná o nejčastější způsob vzniku veřejných prostranství. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací neztotožňuje. Zdejší soud považuje stěžovatelčiny pozemky za „zapomenutý“ prostor, který pro jeho neudržovaný stav nelze vůbec srovnávat s typickými příklady veřejně přístupných prostor, kterými byly veřejná prostranství, přístupové cesty a turistické stezky. V projednávané věci není relevantní, jak dlouho se stěžovatelčiny pozemky v tomto neudržovaném a neutěšeném stavu nacházejí.

[50] Důvodná není ani další námitka, kterou si stěžovatelka protiřečí se svou hlavní argumentací, tj. námitka závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2005, č. j. 5 As 49/2004-77, v němž se zdejší soud zabýval přestupkem záboru veřejného prostranství dle § 47 odst. 1 písm. g) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, v relevantním znění, přičemž citoval veškeré prvky zákonné definice veřejného prostranství dle § 34 zákona o obcích a v kontextu dané věci zdůraznil prvek veřejné přístupnosti pozemku, což však neznamená, že by neměla být splněna i kritéria další. Tento rozsudek není v rozporu s pozdější judikaturou Nejvyššího správního soudu představovanou mj. rozsudkem ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, o jehož závěry se opírají žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích.

[51] Stěžovatelka rovněž namítá, že jedna z podmínek, kterou judikatura dovodila pro to, aby bylo možné konkrétní pozemek považovat za veřejně přístupné prostory, totiž požadavek na omezení ve výkonu vlastnických práv, je v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/02. Tato námitka však zůstala pouze v obecné rovině a stěžovatelka ji nijak nekonkretizuje. Nejvyšší správní soud proto v souladu s dispoziční zásadou, která ovládá správní soudnictví, rovněž pouze v obecné rovině konstatuje, že žádný rozpor uvedeného požadavku s citovaným nálezem, který se zabýval veřejnými prostranstvími, neshledal.

pokračování

[52] Ohledně údajné překvapivosti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka nepředkládá žádnou relevantní polemiku se správnou a podrobnou argumentací krajského soudu, s níž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatelka byla v daňovém řízení řádně seznámena se všemi důkazy o skutkových okolnostech, z nichž daňové orgány ve svých rozhodnutích vycházely. Žalovaný žádné dokazování neprováděl ani nedospěl k právnímu názoru odlišnému od názoru správce daně, proto nebylo nutné postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Daňové orgány po celou dobu posuzovaly naplnění nároku na osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Rozhodnutí žalovaného proto nemohlo být pro stěžovatelku překvapivé ani nebyla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Krajský soud správně uvedl, že postup žalovaného, který v reakci na odvolací námitky doplnil a upřesnil dosavadní argumentaci správce daně, naopak naplňuje zásadu dvojinstančnosti, jak je pojímána v rámci odvolacího daňového řízení založeného na principu úplné apelace, a v žádném případě tak neznamená porušení této zásady. Žalovaný nemá povinnost předem informovat účastníky, jakým způsobem rozhodne. Výrok a důvody svého rozhodnutí je povinen uvést až v rozhodnutí samotném [§ 102 odst. 1 písm. d) a odst. 3 a 4 daňového řádu].

[53] Stěžovatelka se dále snaží vytrhnout z kontextu větu, již použil krajský soud v odůvodnění svého rozsudku, když konstatoval, že „[ž]alobkyně zjištěný skutkový stav nijak nezpochybnila“. Krajský soud touto větou pouze vyjadřoval, že, přes zmiňované dílčí skutkové námitky stěžovatelky, jádro sporu v projednávané věci nespočívá v posouzení faktického stavu stěžovatelčiných pozemků, ale v právním posouzení, konkrétně ve výkladu pojmu „*veřejně přístupné prostory*“ dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024. V tom lze krajskému soudu přisvědčit, takže citovaná, z kontextu vytržená věta sama o sobě nemůže mít v posuzované věci vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu o věci samé, které je jinak přehledně a kvalitně odůvodněno. Otázka, jak často byly využívány pěšiny nacházející se na pozemku parc. č. XA, není za situace, kdy byla jejich plocha správcem daně osvobozena od daně, jakkoli relevantní.

[54] K námitce porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem konstatuje, že v projednávané věci nejde o to, že by na stěžovatelku bylo správcem daně neoprávněně přeneseno důkazní břemeno. Stěžovatelka, jak konstatoval krajský soud, skutečně nemohla prokázat takový stav svých pozemků, který by odůvodňoval jejich osvobození od daně z pozemků dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, neboť tyto pozemky svým charakterem, jak byl správcem daně objektivně zjištěn, popsán a zdokumentován příslušnými fotografiemi při místním šetření (a jehož výsledku se sama stěžovatelka v kasační stížnosti dovolává), jednoduše tomuto osvobození nepodléhaly. Ani tři fotografie (a tím méně výpisy z katastru nemovitostí), které stěžovatelka přiložila ke své odpovědi na výzvu k odstranění pochybností, na zjištěném skutkovém stavu nic nemění, naopak jej potvrzují (pokud pomineme, že jsou nedatované a že z nich není bez dalšího zřejmé, že skutečně zachycují posuzované pozemky). Námitka porušení povinnosti žalovaného dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se tak zcela mýjí s podstatou projednávané věci a nemůže být důvodná. Tvrdí-li stěžovatelka prostřednictvím svého právního zástupce v tomto kontextu, že žalovaný neuvedl podmínky, dle kterých bylo možné uplatnit osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2024, není snad ani možné brát takovou námitku vážně. Žalovaný, jak již bylo uvedeno výše, ve svém rozhodnutí, které čítá více než 21 stran, tyto podmínky vysvětlil

a několikrát zopakoval: „Veřejná přístupnost pozemku by měla být u daného pozemku primárně základním účelem tohoto pozemku, měla by být primárně předpokládána a měla by vlastníka pozemku nějakým způsobem omezovat ve výkonu jeho vlastnických práv.“

[55] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou stěžovatelky, že právní úprava byla neurčitá, a proto mělo být dle zásady *in dubio mitius* rozhodnuto v její prospěch. „Veřejně přístupné prostory“ představovaly neurčitý právní pojem, jenž je v demokratickém právním státě zcela legitimním legislativním prostředkem. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se k problematice neurčitých právních pojmů vyjádřil v usnesení ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, publ. pod č. 3073/2014 Sb. NSS: „*Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat. Jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Zákonodárce tímto způsobem vytváří příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. U neurčitých právních pojmů se zajisté také vyskytuje určitá míra „uvážení“ správního orgánu, ta se ovšem zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Výsledkem je pak závěr, který nemá alternativu. (...) Výklad neurčitého právního pojmu a jeho aplikace na konkrétní skutkový stav by pak měly být v souladu s ustanovením § 75 s. ř. s. soudem plně a meritorně přezkoumatelné.*“

[56] V projednávané věci se daňové orgány významem neurčitého právního pojmu „veřejně přístupné prostory“ podrobně zabývaly a tento pojem vyložily v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Uvedly, jaké pozemky pod něj mohou být podřazeny, a jaké naopak nikoliv. Tyto úvahy aplikovaly na skutkový stav a dospěly k závěru, že stěžovatelčiny pozemky pod uvedený neurčitý právní pojem podřazeny být nemohou. K danému výkladu uvedeného pojmu přitom neexistuje rovnocenná alternativa (jakkoli ji stěžovatelka hledá), pro aplikaci zásady *in dubio mitius* proto nebyl důvod.

[57] Ohledně nedostatečné specifikace použité metodiky se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, který vyjádřil v bodech 49-52 svého rozsudku. Žalovaný sice pochybil, když tuto metodiku jednoznačně neidentifikoval, nicméně jeho stručná zmínka o jejím použití nemůže mít sama o sobě za následek nezákonnost jeho rozhodnutí. Žalovaný ve svém rozhodnutí žádná podstatná východiska nezatajil – veškeré své úvahy podrobně vyjádřil, vysvětlil a podložil ustanoveními zákona i judikaturou. Tyto úvahy, jak správně uvedl krajský soud, obstojí samy o sobě i bez jejich spojení s použitou metodikou.

[58] Nezákonnost rozhodnutí žalovaného by sice mohlo způsobit, pokud by se žalovaný odchýlil od závazné správní praxe, která by byla danou metodikou založena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, č. j. 1 Ao 1/2011-49, bod 20). Stěžovatelka však ani netvrdila, že by se v projednávané věci o takový případ jednalo. Z bodu 53 rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č. j. 2 Afs 308/2020-50, který již byl výše vícekrát citován, navíc vyplývá, že žalovaný rozhodl v souladu se způsobem, kterým rozhoduje obdobné případy, nikoliv v rozporu s ním.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

pokračování

[60] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. září 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu