

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **AGRO 2000 FUND s. r. o.**, se sídlem M. Horákové 390, Třebíč, zastoupena Mgr. Jakubem Trávníčkem, advokátem se sídlem Jílkova 199, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 6. 2. 2020, č. j. 52 Af 28/2019 - 47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 6. 2. 2020, č. j. 52 Af 28/2019 - 47, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2019, č. j. 10917/19/5100-31462-711896, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 24 456 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Trávníčka, advokáta, a to do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 13. 3. 2019, č. j. 10917/19/5100-31462-711896, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí ze dne 31. 8. 2018, č. j. 1492473/18/2801-70461-606461, jímž Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z nemovitých věcí za rok 2018 v celkové výši 58 714 Kč namísto deklarovaných 55 384 Kč.

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“). Nesouhlasila s tím, že správní orgány neuznaly osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, v rozhodném znění (dále též „zákon o dani z nemovitých věcí“) u pozemků evidovaných v katastru nemovitostí jako ostatní plocha, způsob využití neplodná půda, přestože se jedná o pozemky remízků, hájů a větrolamů. U dalších pozemků brojila proti tomu, že nebylo aplikováno osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, přestože se na nich nachází veřejně přístupné cesty.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona není rozhodné, zda se dle evidence jedná o neplodnou půdu, ale zda se jedná o pozemek, který nelze žádným způsobem využívat. Tyto dva instituty nelze směšovat. Pro posouzení využitelnosti pozemku je přitom rozhodující, zda jej absolutně nelze využít, nikoliv zda jej nelze užít ke konkrétnímu účelu (zemědělství). V případě pozemku p. č. XA v k. ú. T. se jedná o pás roviny mezi loukami zarostlý travinami a keři vrby, nikoliv tedy o pozemek, který nelze bez pochybností žádným způsobem využít. O jeho možném využití svědčí umístění včelína. Nadto se pozemek nachází na parcele s označením ostatní plocha, nikoliv orná půda či trvalý travní porost. Tento argument krajský soud blíže rozvedl v případě pozemků p. č. XB a p. č. XC v k. ú. Č. Zde doplnil, že základní zákonnou podmínkou pro osvobození pozemků remízků, hájů, větrolamů a mezí je, aby takové pozemky byly na parcele, která má v katastru nemovitostí evidovaný druh pozemku orná půda, nebo trvalý travní porost. Dané druhy pozemků definuje příloha vyhlášky č. 357/2013 Sb., pročež tyto pojmy nelze vykládat extenzivně a chápat je jako vyjádření celkového rázu území, který tvoří dohromady soubor pozemků s různým druhem užití. Sporné pozemky se nacházely na parcele s označením ostatní plocha. Nebylo je proto možné osvobodit od daně. Nadto nebyla prokázána žádná objektivní okolnost, pro kterou nelze dané pozemky žádným způsobem využívat. Tou není skutečnost, že jsou zarostlé stromy a keři a nejsou nijak udržovány. K obdobným závěrům dospěl krajský soud i ve vztahu k pozemku p. č. XD v k. ú. H. V jeho případě dále poukázal na to, že na parcelu jsou v celé ploše poskytovány dotace. V případě pozemků, u nichž se žalobkyně domáhala osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, krajský soud konstatoval, že pro posouzení je rozhodný skutečný stav pozemku a způsob jeho využívání, tedy to, zda je skutečně pozemek veřejně přístupnou plochou či nikoliv, a to v době, kdy vlastník osvobození uplatňuje. Krajský soud vysvětlil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by se na sporných pozemcích nacházely veřejně přístupné cesty nebo prozatímně nevyužívané cesty.

III.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, jež podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Ve vztahu k osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí namítla, že krajský soud naprosto pominul její argumentaci týkající se historického vývoje uplatňování práva v dané věci, rozporu použitého výkladu zákona s veřejným zájmem a nerovnosti, která z tohoto výkladu plyne. Z historického vývoje vyplývá úmysl zákonodárce osvobodit od daně pozemky remízků, mezí, hájů a větrolamů bez ohledu na to, jak byly tyto krajinné prvky evidovány v katastru nemovitostí. Není logické, aby pouhou digitalizací katastrálních map, tedy pouze změnou evidence v katastru nemovitostí, došlo k zániku nároku na osvobození od daně, i když fakticky k žádné změně v terénu nedošlo. Pakliže jsou pozemky s remízky, háji, větrolamy či mezemi v katastru nemovitostí evidovány jako ostatní plocha, jsou paradoxně zatíženy vyšší daní než zemědělsky využívané pozemky, což by v rozporu s veřejným zájmem mohlo vést ke snaze o jejich odstranění. Úmyslem zákonodárce proto nemohlo být osvobodit od daně pozemky s těmito krajinnými prvky v závislosti na tom, jak jsou evidovány v katastru nemovitostí. Krajský soud rovněž pominul logickou argumentaci stěžovatelky, že jsou-li pozemky evidovány v katastru nemovitostí jako ostatní plocha - neplodná půda, má to své historické souvislosti. Tyto pozemky zjevně nemohly být vzhledem k historické zkušenosti využívány ani v minulosti. Nejde o krátkodobý nebo účelový rozmar jejich vlastníka, který by byl motivován snahou o osvobození od daně z nemovitých věcí. Stěžovatelka podniká, a proto má zjevně zájem na výnosnosti svých pozemků. Co se týče závěrů krajského soudu k osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, tyto nemají oporu ve správním spise. K pozemkům p. č. XE, p. č. XF v k. ú. Č. a pozemku p. č. XG v k. ú. P. stěžovatelka uvedla, že se na nich zjevně nachází v terénu existující komunikace, což potvrzují zjištění správce daně. Ten výslovně uvedl, že pozemky jsou úzkým pruhem s porostem trávy a vyjetými kolejemi mezi pozemky orné půdy. Existenci veřejné komunikace na pozemcích p. č. XE v k. ú. Č. a p. č. XG v k. ú. P. nadto potvrdil i silniční správní úřad. Uvedené pozemky jsou stabilními cestami v terénu s nezpevněnou vozovkou. Stěžovatelka v tomto ohledu předložila dostatečné důkazy. Pozemek p. č. XF v k. ú. Č. je pak bývalou úvozovou cestou, která je v terénu zřetelná a je nyní využívána jako svod srážkové vody ústící do propustku pod hlavní železniční tratí Svitavy - Brno. O veřejné prospěšnosti pozemku nemůže být pochyb. Pozemek nelze upravovat, neboť jinak by došlo k ohrožení železničního koridoru. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s napadeným rozsudkem zcela ztotožňuje. Krajský soud se v něm vypořádal se základním smyslem a obsahem uplatněných žalobních bodů. Argumentaci, v níž poukazovala na historický kontext uplatňování osvobození od daně, stěžovatelka neuplatnila v žalobě ani v jiném podání směřovaném krajskému soudu. Krajský soud tedy nepochybil, pokud se jí nezabýval. Krajský soud dále podrobně zdůvodnil, proč není z hlediska aplikace § 4 odst. 1 písm. k)

zákona o dani z nemovitých věcí rozhodné, zda je u určitého pozemku v katastru nemovitostí evidován způsob využití „neplodná půda“. Rozhodný je faktický stav, a především to, zda pozemek lze nějakým způsobem využívat, nejen to, zda jej lze využívat k zemědělství. Krajský soud se rovněž logicky vypořádal s námitkami týkajícími se splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. U pozemků p. č. XE v k. ú. Č. správce daně místním šetřením zjistil, že se jedná o zarostlý pruh v poli, kde není patrná žádná cesta či jiný účel, kvůli kterému by měl být pozemek veřejně přístupný. V případě pozemku p. č. XG v k. ú. P. pak bylo zjištěno, že se na pozemku nachází vyjeté koleje, avšak stěžovatelka neprokázala, že se jedná o reálnou a aktuálně využívanou účelovou komunikaci. Stanovisko silničního správního úřadu je irelevantní, neboť nedosvědčuje nic o aktuálním reálném stavu. Pozemek p. č. XF v k. ú. Č. je zarostlý náletovými dřevinami a je využíván jako svod vody. Nejedná se tudíž o pozemek, jehož základním znakem a účelem by byla veřejná přístupnost. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou, že krajský soud opomenul vypořádat argumentaci týkající se historického vývoje právní úpravy. Byla-li by totiž tato námitka důvodná, zatížil by krajský soud svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, což by vedlo k jeho zrušení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; obecně k požadavkům na odůvodnění soudních rozhodnutí viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). V takovém případě by již nebylo namístě zabývat se dalšími kasačními námitkami. Uvedená námitka však není důvodná.

[9] Podle ustálené judikatury není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu 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).

[10] Krajský soud proti názoru stěžovatelky postavil svůj řádně zdůvodněný a logicky ucelený právní názor, přičemž vysvětlil, proč je podle něj rozhodující druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí. Dostál tedy závěrům výše uvedené judikatury, a to jak

v případě argumentace týkající se historického vývoje právní úpravy, tak v případě dalších žalobních námitek. Nejvyšší správní soud tedy neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, a to ani z jiných důvodů.

[11] Další část námitek se týkala pozemků, u nichž správní orgány neuznaly osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.

[12] Podle uvedeného ustanovení jsou od daně z pozemků osvobozeny *pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*.

[13] Výkladem § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí se Nejvyšší správní soud ve věci téže stěžovatelky zabýval již v rozsudku ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021 - 31. Přisvědčil její úvaze, že „*úmyslem historického zákonodárce bylo osvobodit od daně všechny pozemky, které plnily ekologické funkce remízků, hájů, mezí a větrolamů, a motivovat tak vlastníky či uživatele pozemků k jejich zachování*." Ke stejnému závěru lze podle devátého senátu dospět rovněž teleologickým výkladem: „*Kvůli jejich existenci* (prvků hodnotných z ekologického hlediska) *vlastník nemůže svůj pozemek plně obhospodařovat, přesto je jejich zachování nanejvýš žádoucí kvůli významnému pozitivnímu vlivu na širší okolí. Osvobození od daně má mít motivační funkci pro zachování těchto prvků v zemědělské krajině, protože zajišťuje, aby poplatník daně nenesl daňové náklady za tento jinak hospodářsky nevýnosný pozemek (přínos těchto ekologických prvků je dlouhodobý, neprojevuje se ale přímým ziskem vlastníka).*" Dále devátý senát poukázal na související problematiku vývoje způsobu evidence půdy a na novelu zákona o dani z nemovitých věcí účinnou od 1. 1. 2020, podle níž je nyní nárok na osvobození od daně spojen se zápisem do evidence ekologicky významných prvků. Touto novelou zákonodárce reagoval právě na paradoxní situaci popisovanou stěžovatelkou v kasační stížnosti. Na základě těchto úvah Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*ačkoli se podle jazykového výkladu nárok na osvobození pozemků od daně vztahuje jen k vyjmenovaným krajinným prvkům s ekologickou funkcí nacházejícím se na druhu pozemku orná půda nebo trvalý travní porost, představuje jazykový výklad pouze »prvotní přiblížení se normě« (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, bod 31. a v něm citovaná judikatura). Je třeba řádně zohlednit smysl a účel zákona (...). Zohlednění dalších metod interpretace § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí pak vede k závěru, že u pozemků evidovaných jako druh pozemku ostatní plocha, jež plní ekologickou funkci remízků, mezí, hájů či větrolamů, nelze vycházet výhradně z toho, že se nenacházejí na druhu pozemku, s nímž se podle textu zákona pojí nárok na osvobození od daně. Pokud se plátce daně dovolává osvobození podle tohoto ustanovení u pozemku evidovaného v katastru nemovitostí jako druh ostatní plocha, je třeba posoudit, zda tento pozemek plní ekologickou funkci jako remízek, háj, větrolam nebo mez, které jsou jinak obklopeny ornou půdou či trvalým travním porostem. NSS nemůže akceptovat argument naznačený žalovaným, že takové posouzení by bylo »čistě subjektivní«. I v době, kdy se tyto krajinné prvky nacházely na pozemcích orné půdy nebo trvalého travního porostu, správce daně vyhodnocoval, zda jsou naplněny zákonné podmínky pro osvobození od daně, tedy zda se na pozemku či jeho části skutečně nachází remízek, háj, větrolam nebo mez. Stejná kritéria je možné použít i nadále. Pokud tuto funkci pozemek nadále plní a k evidenci druhu pozemku ostatní plocha došlo změnou způsobu vedení katastrálního operátu (přechod ze zjednodušeného způsobu vedení katastru nemovitostí), případně i jinou administrativní*

úpravou, nikoli však změnou charakteru pozemku, způsobu jeho využití (odrážejícímu se ve změně druhu pozemku) nebo ztrátou jeho ekologické funkce, zůstává zachován nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí.“ Dále devátý senát aplikoval stejnou logiku jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 366/2019 - 35, č. 4037/2020 Sb. NSS. Ta jej vedla k závěru, že „*ani v důsledku změny způsobu evidence těchto pozemků v katastru nemovitostí není namístě podrobit zdanění nemovitost, která do této změny způsobu evidence byla osvobozena, přičemž na důvodech pro její osvobození se v důsledku změny způsobu vedení katastru nemovitostí nic nezměnilo. Je-li jediným důvodem neosvobození od daně z nemovitých věcí to, že po změnách ve způsobu vedení katastru nemovitostí jde o pozemek druhu ostatní plocha, zatímco jeho funkce remízku, háje, větrolamu nebo meze zůstala zachována, pak tato změna nemůže vést k odepření nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí, navíc když na tuto změnu stěžovatelka neměla vliv a na nárok na osvobození od daně mohla do té doby spoléhat. Povaha pozemku, stejně jako důvody jeho osvobození od daně, jimiž jsou potřeba ochrany a zachování jeho ekologické funkce, nebyly takovou změnou administrativního charakteru dotčeny. I skutečnost, že zákonodárce na situaci reagoval cestou legislativní změny, naznačuje, že výklad zastávaný žalovanou nezamýšlel. To však NSS nebrání odstranit dočasné paradoxní důsledky nerovného zdanění různých pozemků interpretací právní úpravy pro dobu před nabytím účinnosti novelizovaného zákona. Důsledkem striktního postupu podle jazykového výkladu první části § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí by naopak mohlo být i to, že smysl a účel tohoto ustanovení sledované zákonodárcem budou zcela popřeny.*“

[14] Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od citovaných závěrů jakkoliv odchýlit a plně je přebírá i pro nyní posuzovanou věc, která se ostatně týká stejných účastníků řízení. Nutno dodat, že výše citované závěry devátého senátu převzal Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021 - 49.

[15] Stěžovatelka se domáhala osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí u pozemků p. č. XA v k. ú. T., p. č. XB a p. č. XC v k. ú. Č. a p. č. XD v k. ú. H. vedených v katastru nemovitostí jako ostatní plocha se způsobem využití neplodná půda. K pozemku p. č. XA v k. ú. T. žalovaný uvedl, že se jedná o pás roviny mezi loukami zarostlý travou, keři a stromy. Na části pozemku jsou umístěny úly. Stěžovatelka přitom neprokázala, že by zamokření či jakékoliv další překážky bránily užívat pozemek. U pozemků p. č. XB a p. č. XC v k. ú. Č. žalovaný uznal, že se jedná o pozemky tvořící přirozenou hranici mezi hospodářsky užívanými pozemky, nejspíše vytvořenou lidskou činností, patrně za účelem ochrany sousedních pozemků před erozí. Jejich osvobození však není možné, neboť pozemky jsou v katastru nemovitostí evidovány v druhu ostatní plocha. Současně nelze vyloučit jejich budoucí využití po odstranění náletových dřevin. Obdobný závěr pak žalovaný konstatoval také v případě pozemku p. č. XD v k. ú. H., který je v příkrém svahu, porostlý trávou a letitými stromy.

[16] Krajský soud stejně jako žalovaný zdůvodnil vyloučení osvobození primárně tím, že se pozemky nenachází na parcele, která je v katastru nemovitostí evidovaná jako orná půda, nebo trvalý travní porost. S ohledem na výše citované závěry rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 - 31 však tato skutečnost sama o sobě nemůže osvobození od daně vyloučit. Jak zdůraznil devátý senát, plní-li pozemky skutečně nadále ekologickou funkci jako remízek, háj, větrolam nebo mez, které jsou jinak obklopeny ornou půdou či trvalým

travním porostem, není relevantní, nelze vyloučit jejich osvobození poukazem na to, pod jakým druhem jsou evidovány v katastru nemovitostí.

[17] U pozemků p. č. XB a p. č. XC v k. ú. Č. samy správní orgány připustily, že se jedná o pozemky tvořící přirozenou hranici mezi hospodářsky užívanými pozemky, které patrně slouží k ochraně sousedních pozemků před erozí. U pozemku p. č. XD v k. ú. H. pak správní orgány nijak nezpochybnily tvrzení stěžovatelky, že se jedná o interakční prvek (meze a remízky zarostlé náletovými dřevinami), který musí být vždy umístěn uvnitř obdělávaného pozemku zemědělské půdy z důvodu ochrany přírody. Již na základě tohoto vymezení lze v případě uvedených pozemků legitimně usuzovat na to, že tyto pozemky plní ekologickou funkci, tedy i účel osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. Zcela proti smyslu zákona je naopak argument žalovaného, že by tyto pozemky mohly být využívány po určité úpravě (odstranění náletových dřevin) pro rekreační či sportovní aktivity, pro honitbu, pro chov hospodářských zvířat apod. Důvody, pro které správní orgány odmítly přiznat stěžovatelce v případě těchto pozemků osvobození od daně, tedy neobstojí.

[18] V případě pozemku p. č. XA v k. ú. T. se naopak Nejvyšší správní soud se závěry správních orgánů do určité míry ztotožnil. U tohoto pozemku stěžovatelka poukazovala na to, že se jedná o neplodnou půdu, silně zamokřený a neobdělávatelný pozemek, který nelze využívat žádným způsobem. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 - 31, „[p]*odmínka, že pozemek nejde využívat žádným způsobem, není naplněna tam, kde je pozemek nevyužitelný pouze z hlediska zemědělské produkce či k jinému hospodářskému účelu. Sama »neplodnost půdy«, evidovaná jako způsob využití pozemku z důvodu její nízké kvality, proto není dostačující pro osvobození pozemku od daně z nemovitých věcí podle tohoto ustanovení. Tak je tomu přesto, že tento údaj o způsobu využití pozemku v katastru nemovitostí by měl skutečně vypovídat spíše o objektivní kvalitě půdy a její zemědělské využitelnosti, nikoli o subjektivním přístupu vlastníka k jejímu využívání.*“ Pro osvobození tedy nepostačuje, že se dle evidence jedná o neplodnou půdu. Současně správce daně při místním šetření nezjistil tvrzené zamokření pozemku. Naopak zjistil, že se jedná o suchý pozemek, na němž se nachází stromy, keře, trávy a je na něm umístěn včelín. Krajský soud proto nepochybil, když přisvědčil závěru správních orgánů, že důvody tvrzené stěžovatelkou pro uznání osvobození nepostačují. Z jejích tvrzení neplyne, že by se jednalo o pozemek, který nelze žádným způsobem využít. Zároveň však nelze přehlédnout, že správce daně v protokolu o místním šetření rovněž konstatoval: „*Vzhledem k tomu, že pozemek je evidován ve druhu ostatní plocha, nemůže být jako remízek, háj, větrolam či mez osvobozen.*“ Z tohoto vyjádření správce daně (i popisu plochy a pořízených fotografií) lze usuzovat na to, že i v případě tohoto pozemku by se skutečně mohlo jednat o plochu splňující podmínky osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí, jak je definoval rozsudek č. j. 9 Afs 7/2021 - 31. Tímto se však správní orgány nezabývaly, neboť vycházely z nesprávné premisy, že pozemek nesmí být evidován jako druh ostatní plocha. V dalším řízení proto bude na žalovaném, aby posoudil, zda se jedná o remízek, háj, větrolam či mez plnící ekologickou funkci, pro niž zákonodárce osvobození od daně z nemovitých věcí stanovil.

[19] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační námitky týkající se nepřiznání osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí jsou důvodné.
[20] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami směřujícími proti posouzení osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí.

[21] Dle uvedeného ustanovení jsou od daně z pozemků osvobozeny *pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť*.

[22] Ve výše citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 - 31 Nejvyšší správní soud konstatoval, že § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí spojuje nárok na osvobození pozemku od daně s tím, že se jedná o veřejně přístupný prostor. Na toto kritérium je přitom třeba nahlížet z pohledu fakticity, nikoliv z pohledu údajů evidovaných v katastru nemovitostí. Nejvyšší správní soud dále odkázal na ustálenou judikaturu, podle které ke vzniku veřejně přístupné účelové komunikace dochází fakticky naplněním zákonných a judikatorně dovozených znaků (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2007, č. j. 6 Ans 2/2007 - 128, č. 1486/2008 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 22 Cdo 1601/2006). A konečně v uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že důkazní břemeno k prokázání, že určitý pozemek naplňoval ve zdaňovacím období znaky veřejně přístupné účelové cesty, respektive že je veřejně přístupný, tížilo v daňovém řízení stěžovatelku.

[23] Bylo tedy primárně na stěžovatelce, aby prokázala, že se na pozemcích, u nichž nárokovala osvobození od daně, nachází účelová komunikace, resp. že splňují kritéria veřejné přístupnosti.

[24] V posuzované věci krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybnila závěry krajského soudu, jež učinil ve vztahu k pozemkům p. č. XE, p. č. XF v k. ú. Č. a p. č. XG v k. ú. P.

[25] V případě pozemků p. č. XE v k. ú. Č. a p. č. XG v k. ú. P. stěžovatelka konstantně uváděla, že se jedná o stálé komunikace, byť užívané pouze sporadicky. Tuto skutečnost dokládala mj. znaleckým posudkem z roku 2011 a fotografiemi pozemků, které byly pořízeny pravděpodobně v období okolo dubna 2018. Správce daně následně provedl u těchto pozemků místní šetření ve dnech 1. 6. 2018 a 8. 6. 2018. K pozemku p. č. XG v k. ú. P. uvedl, že se jedná o pozemek „*uprostřed pole s řepkou zarostlý vysokou trávou. Není zde žádná cesta, pouze vyjeté koleje.*“ K pozemku p. č. XE v k. ú. Č. pak uvedl, že se jedná o „*zarostlý pruh v poli, není zde patrná cesta či patrný jiný účel, kvůli kterému by měl být pozemek veřejně přístupný.*“

[26] V případě pozemku p. č. XE v k. ú. Č. je na fotografiích předložených stěžovatelkou zřejmý travnatý pruh mezi poli v šíři přibližně jednoho vozidla, který navazuje na jinou polní cestu. Přestože povrch pozemku není zpevněn a pravděpodobně není ani nijak udržovaný, je zjevné, že se po něm mohou bez větších obtíží dopravovat vozidla. Na fotografii pořízené stěžovatelkou ostatně vozidlo na daném pozemku stojí. Nelze přitom přehlížet, že cesta nemusí nutně sloužit pouze vozidlům, ale rovněž chodcům či např. cyklistům. Z fotografií navíc vyplývá, že sporný pozemek vede směrem k lesu,

skutečně tedy může sloužit jako cesta k lesu pro těžkou lesní techniku, stejně jako pro pěší návštěvníky lesa, jak tvrdila stěžovatelka. Fotografie pořízené správcem daně při místním šetření v červnu 2018 zachycují stejné skutečnosti, pouze je z nich více patrné zanedbání pozemku (tráva je vzrostlejší). I z těchto fotografií je však nadále zjevné, že daný pozemek může plnit komunikační potřebu, byť je tomu pravděpodobně pouze v okrajové míře.

[27] Obdobná je situace v případě pozemku p. č. XG v k. ú. P. Ten dle fotografií pořízených stěžovatelkou vypadá takřka totožně jako pozemek p. č. XE v k. ú. Č. Sám správce daně pak konstatoval, že se nejedná o pouhý prostý pás travnatého pozemku, ale že se na něm nachází vyjeté koleje. Zjevně tedy tento pozemek v nějaké míře slouží k dopravě určitých vozidel.

[28] S ohledem na výše uvedená skutková zjištění dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelka v daňovém řízení předložila dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení, že se na uvedených pozemcích nachází veřejně přístupné účelové komunikace (cesty). To, že se nejedná o komunikace zpevněné, ale pouze o pevný pás půdy, na kterém jsou případně vyjeté koleje, je relevantní toliko v tom ohledu, že pozemky nesplňují podmínky § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí. Tato skutečnost však nijak nebrání aplikaci § 4 odst. 1 písm. l) zákona, dle kterého je rozhodné, aby se jednalo o pozemky veřejně přístupných prostor, kterými účelové komunikace v podobě lesních a polních cest zajišťujících např. přístup do lesa bezesporu jsou. Naopak správce daně ani žalovaný nevyjádřili dostatečné pochybnosti, jimiž by tvrzení stěžovatelky zpochybnili. Skutková zjištění správce daně shromážděná při místním šetření tvrzení stěžovatelky do značné míry spíše podporují. Nelze rovněž přehlížet, že krajský soud provedl jako důkaz stanovisko příslušného silničního úřadu, konkrétně Městského úřadu Svitavy, odboru dopravy, ze dne 5. 6. 2019, které výslovně potvrzuje tvrzení stěžovatelky o existenci účelových komunikací na pozemcích p. č. XE v k. ú. Č. a p. č. XG v k. ú. P. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 - 31, právě stanovisko, kterým příslušný silniční úřad deklaruje existenci komunikace na sporném pozemku, je vhodným důkazním prostředkem pro prokázání takové skutečnosti. Vzhledem k výše uvedenému proto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že ve vztahu k pozemkům p. č. XE v k. ú. Č. a p. č. XG v k. ú. P. jsou kasační námitky důvodné.

[29] V případě pozemku p. č. XF v k. ú. Č. se Nejvyšší správní soud naopak plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Z dostupných podkladů neplyne, že by v rozhodném období pozemek sloužil, respektive mohl sloužit jako komunikace, či případně byl její součástí. Sama stěžovatelka ostatně uváděla (i v kasační stížnosti), že je pozemek využíván jako svod srážkové vody z velkého a svažitého území (suché koryto). Ani ona tedy netvrdí, že by daný pozemek byl cestou plnící komunikační potřebu. Rozhodný je přitom faktický stav v posuzovaném období. Aby mohl být pozemek osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, nestačí, že je svod srážkové vody od vytížené železniční tratě veřejně prospěšný. Rozhodné je, zda je takový pozemek veřejně přístupný, což nebylo nijak prokázáno. Učiněná zjištění i tvrzení stěžovatelky naopak veřejnou přístupnost daného pozemku v podstatě negují. Pokud je jím sváděna srážková voda, velmi pravděpodobně není veřejná přístupnost primárním (a ani vhodným) účelem daného pozemku. Argument, že pozemek nelze žádným způsobem upravovat (využívat) v důsledku jeho funkčního spojení s železničním koridorem, uplatnila stěžovatelka poprvé

až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se jím proto v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nemohl zabývat.

[30] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[31] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[32] V řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč. Dále má stěžovatelka právo na náhradu nákladů právního zastoupení za čtyři úkony ve věci (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, replika k vyjádření žalovaného, sepis kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky]. K odměně za čtyři úkony právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatelky ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 13 600 Kč, tj. 2 856 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení celkem 24 456 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatelky.

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

V Brně dne 26. ledna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu