



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce JUDr. J. R., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2001, čj. 3056/01/FŘ/140, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 4. 2004, čj. 30 Ca 397/2001-38, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2002, čj. 7915/01/FŘ/140, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2004, čj. 30 Ca 38/2002-44, a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2002, čj. 7887/01/FŘ/140, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2004, čj. 30 Ca 39/2002-39,

t a k t o :

- I. **Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 71/2004, 1 Afs 118/2004 a 1 Afs 126/2004 se spojují ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod spisovou značkou 1 Afs 71/2004.**
- II. **Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 4. 2004, čj. 30 Ca 397/2001-38, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2004, čj. 30 Ca 38/2002-44, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2004, čj. 30 Ca 39/2002-39, se zrušují a věci se tomuto soudu vracejí k dalšímu projednání.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 5. 2001, čj. 3056/01/FŘ/140, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pacově ze dne 4. 1. 2001, kterým byla žalobci vyměřena daň z nemovitostí za rok 1999 ve výši 3982 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce u Krajského soudu v Brně žalobu, kterou tento soud rozsudkem ze dne 21. 4. 2004, čj. 30 Ca 397/2001-38, zamítl.

Rozhodnutím ze dne 22. 1. 2002, čj. 7915/01/FŘ/140, pak žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pacově ze dne 8. 10. 2001, kterým byla žalobci vyměřena daň z nemovitostí za rok 2000 ve výši 3982 Kč. Žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 4. 5. 2004, čj. 30 Ca 38/2002-44.

Rozhodnutím ze dne 22. 1. 2002, čj. 7887/01/FŘ/140, pak žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pacově ze dne 8. 10. 2001, kterým byla žalobci vyměřena daň z nemovitostí za rok 2001 ve výši 3982 Kč. Žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 4. 5. 2004, čj. 30 Ca 39/2002-39.

V odůvodnění všech tří svých rozsudků krajský soud shodně uvedl, že pozemky, z nichž byla daň vyměřena, byly žalobci vydány podle zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku (v textu též „zákon o půdě“), a byl tedy jako jejich vlastník poplatníkem daně z nemovitostí (pozemků). Je rovněž zřejmé, že nájemní vztah skončil výpovědí nájemce, a není rozhodné, že žalobce pozemky fyzicky nepřevzal. Ostatně tvrzení žalobce, že nájemní vztah trvá proto, že žalobce pozemky nepřevzal, neboť jsou nepřístupné a jejich hranice nejsou v terénu řádně označeny, bylo vyvráceno stanoviskem Pozemkového úřadu v Pelhřimově ze dne 13. 9. 1999. Předmětem sporu v daňovém řízení pak není otázka platnosti či neplatnosti výpovědi z nájmu, ale otázka, zda žalobce je či není poplatníkem daně z nemovitostí. Poplatníkem daně by pak žalobce nebyl jen tehdy, jestliže by v daňovém řízení podle § 31 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) prokázal neplatnost výpovědi. To se ale nestalo.

Žalobce (stěžovatel) rozsudky krajského soudu napadl kasačními stížnostmi. Jelikož jde o věci týchž účastníků řízení se stejnou skutkovou i právní problematikou a v kasačních stížnostech jsou uplatňovány i stejné důvody, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 120 s. ř. s. ve spojení s § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil tyto kasační stížnosti ke společnému projednání.

Stěžovatel tvrdil nezákonnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]: krajský soud uvažoval nesprávně, pokud uzavřel, že stěžovatel v rozhodných letech byl poplatníkem daně z nemovitostí (pozemků). Předmětem sporu přitom není platnost či neplatnost výpovědi z nájmu, ale to, zda skončil běh výpovědní lhůty. Krajský soud totiž nevzal v úvahu, že pozemky nebyly přístupné, a proto podle § 22 odst. 3 zákona o půdě výpovědní lhůta nemohla skončit dříve, než budou provedeny pozemkové úpravy. Z tohoto důvodu tedy neskončil nájemní vztah dosavadního nájemce a ten byl namísto stěžovatele poplatníkem daně z nemovitostí. Krajský soud své závěry opřel pouze o nepravdivé stanovisko Pozemkového úřadu v Pelhřimově ze dne 13. 9. 1999.

Stěžovatel namítl dále vady řízení spočívající jednak v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech (v mapových podkladech, z nichž jednoznačně plynulo, že přístupové cesty neexistují), a jednak v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to

mohlo ovlivnit zákonnost. Pro tyto důvodně vytýkané vady měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Konečně pak stěžovatel tvrdil, že žalovaný porušil ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, protože i přes opakované návrhy stěžovatele neprovedl za účelem správného a úplného zjištění daňových povinností ani místní šetření, ani si nevyžádal znalecký posudek a nevzal tak v úvahu skutečnost, že pozemky nejsou přístupné. Tímto postupem, a tím, že vyšel z nepravdivého stanoviska Pozemkového úřadu v Pelhřimově, žalovaný také nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů stěžovatele, čímž dále porušil ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný pak porušil i ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, neboť nepostupoval v úzké součinnosti se stěžovatelem, který ji byl ochoten poskytnout, ustanovení § 2 odst. 3, neboť nehodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (zejm. skutečnosti, že pozemky nebyly přístupné), a ustanovení § 2 odst. 6, protože daňové řízení bylo zahájeno, ač nebyly splněny podmínky pro vznik daňové pohledávky (výpovědní lhůta pro nepřístupnost pozemků neskončila, a proto poplatníkem daně byl původní nájemce).

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě (včetně jeho doplnění). Vyjádřil přesvědčení o správnosti svého závěru, že zákonný nájemní vztah mezi stěžovatelem a A. K. skončil ke dni 30. 9. 1998, a to i bez fyzického předání a převzetí, a stěžovatel se proto stal poplatníkem daně z pozemků, a to za všechna posuzovaná zdaňovací období (rok 1999, 2000 a 2001).

Ze správních spisů vyplynuly následující pro věc rozhodné skutečnosti:

Stěžovatel je společně se svojí manželkou H. R. spoluvlastníkem pozemků v katastrálním území Ch., Ch. a S. o celkové výměře 94 349 m². Tyto zemědělské pozemky užívalo A. K. (dále jen „nájemce“), které nájemní vztah vzniklý na základě § 22 odst. 3 zákona o půdě ukončilo výpovědí ze dne 9. 8. 1994 s tím, že bude „fyzicky ukončen k 1. 10. 1995“. Stěžovatel na výpověď z nájmu reagoval dopisem ze dne 27. 9. 1995 s tím, že pozemky je ochoten ke dni 1. 10. 1995 převzít jen za předpokladu, že budou geometricky zaměřeny a zpřístupněny.

V červenci až září roku 1998 proběhla mezi stěžovatelem a nájemcem pozemků další korespondence ohledně předání pozemků. Nájemce navrhoval, že jeho zaměstnanci zaměří a vytýčí předmětné pozemky, které budou následně oborány hlubokou brázdou, a přístupové cesty k pozemkům budou stanoveny po pozemcích nájemce. Stěžovatel trval na tom, aby pozemky, a stejně tak i přístupové cesty k nim, byly zaměřeny, vytýčeny a označeny v terénu hraničními znaky trvalým způsobem, a to k tomu oprávněnou odbornou organizací, a aby přístupové cesty vedly po původních veřejných přístupových cestách, které budou zpevněny. Ze zápisu ze dne 30. 9. 1998 pak plyne, že vyměření pozemků provedla ve dnech 21. – 30. 9. 1998 komise složená ze dvou členů privatizační komise nájemce a starosty obce Ch., a to bez účasti stěžovatele. Dle zápisu byly celkem vyčleněny pozemky o výměře 94 349 m², které byly zorány a oborány hlubokou rýhou; součástí zápisu pak mají být i mapy, na nichž jsou pozemky vyznačeny červenou barvou a přístupové cesty tmavou silnou čarou.

Součástí spisu je rovněž stanovisko Okresního pozemkového úřadu v Pelhřimově ze dne 13. 9. 1999, které bylo poskytnuto na základě výzvy k součinnosti třetích osob. Vyplynulo z něho, že pozemkový úřad do procesu vydávání pozemků vlastníkům dosavadními uživateli vstupuje v případě, kdy některá ze zúčastněných stran požádá o provedení pozemkové úpravy. V dané věci přitom dosud žádný takový podnět podán nebyl. Pozemkový úřad připustil, že způsob, jakým byly pozemky vydány stěžovateli a jeho manželce, je neobvyklý, neboť převažuje metoda zcelení pozemků do několika lokalit o větší výměře, nicméně zvolené řešení je rovněž v souladu se zákonem o půdě. Pozemky byly připraveny k předání jako přístupné, přičemž k zpřístupnění došlo zřízením dočasných komunikací na základě souhlasu vlastníků pozemků, po nichž cesty vedou. Geometrické zaměření prý není nutné, neboť i sám úřad v rámci jednoduchých pozemkových úprav pozemky určené pro vydání vlastníkům vymezoval formou přibližného vyznačení v terénu v souladu s § 8 zákona č. 284/1991 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech. I výstavba zpevněných komunikací v trasách původních cest a zřizování věcných břemen je při tomto způsobu vydání zbytečné.

Finanční úřad v Pacově výzvami ze dne 24. 3. 1999 a dne ze 11. 10. 1999 neúspěšně vyzval stěžovatele a jeho manželku, aby si ve věci daně z nemovitostí zvolili společného zástupce; dne 24. 11. 1999 proto rozhodl, že společným zástupcem se určuje stěžovatel, kterého vyzval k podání daňového přiznání k dani z nemovitostí na rok 1999. Stěžovatel daňové přiznání nepodal. Finanční úřad v Pacově tedy dne 4. 1. 2001 vydal platební výměr na daň z nemovitostí na rok 1999. Stěžovatel posléze nepodal ani daňové přiznání k dani z nemovitostí za rok 2000 a rok 2001, a to ani na po výzvách ze dne 19. 6. 2001, a proto Finanční úřad v Pacově vydal dne 8. 10. 2001 platební výměry na daň z nemovitostí i za tato dvě zdaňovací období.

Nejvyšší správní soud při přezkumu neshledal vady podle § 109 odst. § s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Přezkoumal-li pak napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body [§ 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.] dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se zaměřil na zodpovězení otázky, zda poplatníkem daně z nemovitostí (pozemků) byl v rozhodných zdaňovacích obdobích stěžovatel jako vlastník pozemků.

Obecné pravidlo říká, že poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemku (§ 3 odst. 1 zákona 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001). Vedle toho však u pronajatých pozemků, jde-li o pozemky, jejichž původní vlastnické hranice v terénu neexistují, protože byly sloučeny do pozemků s hranicemi v terénu reálně existujícími, je poplatníkem nájemce pozemku (§ 3 odst. 2 citovaného zákona).

Nájemní vztah mezi stěžovatelem a nájemcem vznikl na základě § 22 odst. 3 zákona o půdě, ve znění zákona č. 93/1992 Sb. a zákona č. 183/1993 Sb. Nájemce tento nájemní vztah k 1. říjnu 1995 vypověděl. Podle citovaného ustanovení však v případě, že pozemek je pro vlastníka nepřístupný, nemůže výpovědní lhůta

skončit dříve, než budou provedeny pozemkové úpravy. A právě otázka přístupnosti daných zemědělských pozemků je těžištěm sporu. Zatímco žalovaný i krajský soud vychází z toho, že pozemky byly stěžovateli vydány k 30. 9. 1998 přístupné, stěžovatel tvrdí opak.

V úvodu je třeba předznamenat, že se jedná o pozemky zemědělské. Je přitom všeobecně známo, že k tomu, aby zemědělské pozemky mohly být využívány k provozování zemědělské výroby, k níž jsou primárně určeny, je nezbytná jejich pravidelná obsluha, a to také těžkými zemědělskými stroji. Nelze tedy účelně zemědělsky využívat půdu, která by nebyla přístupná. Taková půda by totiž byla pro svého vlastníka fakticky bezcenná, neboť by ji nemohl sám zemědělsky využívat, ani by ji nemohl za tím účelem pronajmout. Vzniku těchto situací má přitom bránit právě sporné ustanovení zákona o půdě. I na toto ustanovení je třeba nahlížet vždy skrze primární *ratio legis* celého zákona o půdě. Účelem tohoto zákona je „*zmírnit následky některých majetkových křivd, k nimž došlo vůči vlastníkům zemědělského a lesního majetku v období let 1948 až 1989*“ (první odstavec preambule), tedy alespoň v určité míře reparovat následky porušení základních práv vlastníků v období totality.

S ohledem na shora vyslovené je zapotřebí ustanovení § 22 odst. 3 zákona o půdě vykládat tak, aby jeho aplikací bylo možno dosáhnout účelu, který zákonodárce sledoval (náprava křivd). Pozemek tedy bude možné považovat za přístupný jen tehdy, bude-li přístupný jak ve smyslu faktickém, tak ve smyslu právním. Přístupnost pozemku po právní stránce přitom znamená, že vlastníku pozemku budou přístupové cesty zaručeny jedním z právem předvídaných institutů: po veřejné komunikaci či po pozemcích jiných vlastníků, k nimž však bude mít zřízeno příslušné věcné břemeno.

Na tomto místě je třeba upozornit, že v tomto směru nebyla skutková podstata zjištěna dostatečně, neboť ve správním spise není důkazu o tom, že by vlastníci pozemků, po nichž „přístupové cesty“ měly vést, s takovým řešením souhlasili, či dokonce věcná břemena zřídili.

Stěžovatel se tedy oprávněně nespokojil pouze s tím, že v mapě byly vyznačeny „přístupové cesty“ k pozemkům, které povedou po pozemcích, které má nájemce řádně pronajaté. Fyzicky by se na své pozemky by se tímto způsobem pravděpodobně dostal. Toto řešení mu ale nepřináší vůbec žádnou jistotu, že jeho pozemky budou přístupné i do budoucna, tj. že nájemce, resp. vlastníci „přístupovou cestou“ dotčených pozemků, příslušná omezení dobrovolně strpí i v budoucnu.

Stěžovatel, který tvrdil, že rozhodnutí krajského soudu je nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], tedy je v právu.

Krajskému soudu je v této souvislosti třeba vytknout nejen nesprávný právní názor, ale i to, že zcela nesprávně uchopil předmět sporu. Zaměřil se totiž především na otázku platnosti výpovědi, aniž by tato otázka byla vůbec sporná. Tvrzení stěžovatele o nepřístupnosti pozemků pak odmítl s tím, že je vyvráceno stanoviskem k tomu kompetentního orgánu, aniž si uvědomil, že toto stanovisko je pouze jedním z důkazů, který nelze přeceňovat, ale je třeba jej hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů jak jednotlivě, tak ve vzájemné

souvislosti s důkazy ostatními. Nejedná se totiž o rozhodnutí příslušného orgánu, jímž by byl žalovaný vázán, ale jde toliko o nezávazné právní posouzení. V opačném směru pak toto stanovisko přeceňuje i stěžovatel.

Krajský soud rovněž v odůvodnění svých rozsudků tvrdil, že „*v daňovém řízení nemůže být předmětem sporu platnost, či neplatnost výpovědi, neboť tuto otázku nepřísluší řešit správním orgánům.*“ Již bylo řečeno, že tato otázka vůbec nebyla sporná, neboť spor byl veden až o běh výpovědní lhůty, nikoli o výpověď samu. Dále pak platnost výpovědi může být v daňovém řízení otázkou předběžnou, o níž si za splnění zákonných podmínek může správce daně učinit úsudek sám. V posuzované případě takovou otázkou byl právě běh výpovědní lhůty. Krajský soud si rovněž protirečí, jestliže na jedné straně říká, že otázka planosti výpovědi nemůže být předmětem daňového řízení, a na straně druhé uzavírá, že stěžovatel v daňovém řízení neplatnost výpovědi z nájmu neprokázal. V závěru se pak připomíná, že v daném daňovém řízení netížilo důkazní břemeno stěžovatele, ale správce daně, který byl povinen prokázat, že poplatníkem daně je právě stěžovatel, neboť důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí.

Stěžovatel namítl také vady řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Jde o to, že žalovaný nezjistil řádně a úplně skutkový stav věci; především neprovedl místní šetření a ani si neopatřil znalecký posudek.

Místní šetření, resp. protokol či úřední záznam, který je jeho výsledkem, je důležitým důkazním prostředkem. Vzniká na základě vlastní činnosti správce daně a umožňuje tak v porovnání se skutečnostmi, které uvádí daňový subjekt, posoudit hodnověrnost těchto tvrzení. Při místním šetření však lze prověřovat toliko skutková tvrzení, stejně jako znalec se ve znaleckém posudku může vyjadřovat pouze k otázkám skutkovým a nikoli právním. O tom, zda bude provedeno místní šetření, či vyžádán znalecký posudek, vždy rozhoduje správce daně, a to jak v případě, kdy důkazní břemeno nese sám, tak v případě, kdy jej nese daňový subjekt. Vliv na rozhodování o provedení místního šetření, či zadání znaleckého posudku může mít např. skutková složitost věci, četnost dosud soustředěných důkazních prostředků, jejich souladnost, či naopak rozpornost, apod.

V kontextu posuzovaného případu, kdy důkazní břemeno tížilo správce daně a kdy stěžovatel opakovaně namítl, že pozemky nejsou přístupné a tudíž že není poplatníkem daně z pozemků, by provedení místního šetření (obhlídka pozemků samých) rozhodně přispělo k objasnění toto, zda pozemky jsou po faktické stránce přístupné, či nikoli. Bylo by tedy více než vhodné. Znalecký posudek by pak již patrně byl nadbytečný.

O nedostatečnosti zjišťování skutkové podstaty ohledně přístupnosti pozemku po právní stránce pak bylo pojednáno již výše.

Lze shrnout, že žalovaný neučinil všechna opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností (§ 1 odst. 2 daňového řádu), nejednal v souladu se zákony a nedbal přitom zachování práv a právem chráněných zájmů stěžovatele (§ 2 odst. 1 daňového řádu), nepostupoval v úzké

součinnosti se stěžovatelem (§ 2 odst. 2 daňového řádu) a při hodnocení důkazů nepřihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Na druhé straně správci daně nelze vytýkat, že zahájil daňové řízení (§ 2 odst. 6 daňového řádu), neboť jen v daňovém řízení lze zjišťovat, zda byly splněny podmínky pro vznik daňové povinnosti, či nikoli.

Z větší části je tak třeba přisvědčit i procením námitkám stěžovatele, neboť v daňovém řízení došlo k vadám, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudky Krajského soudu v Brně zrušil a věci tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V tomto dalším řízení je Krajský soud v Brně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí. V novém rozsudku rozhodne v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. i o nákladech řízení o kasačních stížnostech.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. března 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu