



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Ing. J. G.**, zastoupený prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Botičská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 1. 2006, č. j. 57 Ca 19/2004 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 1. 2006, č. j. 57 Ca 19/2004 - 59, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 2. 7. 2004, č. j. 5757/04-140, žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 10. 11. 2000, č. j. 50642/00/118960/0650, na daň z nemovitostí na rok 2000 tak, že stanovil daň z nemovitostí v celkové výši 16 748 Kč (původně 16 056 Kč). Rozhodnutím ze dne 2. 7. 2004, č. j. 6480/04-140, žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 15. 5. 2002, č. j. 29615/02/118960/3082, o odvolání žalobce proti platebnímu výměru téhož správce daně ze dne 9. 11. 2001, č. j. 52599/01/118980/0650, na daň z nemovitostí na rok 2001 tak, že stanovil daň z nemovitostí v celkové výši 18 035 Kč (původně 18 569 Kč). Rozhodnutím ze dne 2. 7. 2004, č. j. 1744/04-140, dále žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 13. 11. 2003, č. j. 57104/03/118960/2154, na daň z nemovitostí na rok 2003 tak, že stanovil daň z nemovitostí v celkové výši 19 765 Kč (původně 20 446 Kč).

Žalobce napadl všechna tři uvedená rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, přičemž namítal jejich nezákonnost, a to ze tří hlavních důvodů:

Žalobce jednak nesouhlasil s postupem žalovaného, který odmítl, že by se na žalobce vztahovalo osvobození od daně ze staveb dle § 9 odst. 1 písm. h) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění relevantním pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“). Žalovaný tak učinil s poukazem na § 9 odst. 5 (resp. pro zdaňovací období let 2001 a 2003 § 9 odst. 6) téhož zákona, dle kterého byl daňový subjekt povinen nárok na toto osvobození uplatnit v daňovém přiznání, což žalobce v daňových přiznáních za uvedená období neučinil. Osvobození dle § 9 odst. 1 písm. h) zákona o dani z nemovitostí se vztahuje jen na obytné budovy. Žalobce však v době, kdy měl toto osvobození uplatnit, vycházel z toho, že obytná budova v jeho vlastnictví vůbec nepodléhá dani ze staveb, neboť se již nejedná o stavbu, ale o zbytek stavby. Sám žalovaný přitom vycházel z toho, že stavba se zdaňuje jako stavba jiná podle § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí. Skutečnost, že je stavba obytnou budovou, byla autoritativně zjištěna až rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 3. 2004, sp. zn. 58 Ca 26/2003, vyšla tedy najevo až po uplynutí veškerých lhůt pro podání daňových přiznání a žalobce neměl možnost osvobození vůbec uplatnit. To odporuje zásadě, kterou lze obecně formulovat tak, že pokud zákon váže určité zvýhodnění na úkon, který ten, komu má být zvýhodnění ku prospěchu, nemůže provést vzhledem k tomu, že o něm v době, kdy měl být tento úkon proveden, nikoliv vlastní vinou nevěděl, má mu být umožněno toto právo uplatnit dodatečně. V daném případě se jeví jako nepřijatelné žádat po žalobci, aby se ve složitých daňových otázkách orientoval lépe než specializovaný orgán státu. Tomu, aby bylo daňové přiznání správně podáno, slouží institut vytýkáčích řízení.

Dále žalobce namítal, že ve všech napadených rozhodnutích došlo k porušení § 11 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, podle něhož základní sazba daně činí u příslušenství k obytným domům 1 Kč za m² zastavěné plochy z výměry přesahující 16 m². Žalovaný učinil závěr, že budovu stáje nelze s odkazem na § 121 odst. 1 občanského zákoníku považovat za příslušenství obytného domu, neboť žalobce tvrdil, že budovy stáje jsou zdevastované a že je neužívá. Podle žalobce však neužívání samo o sobě ještě nevyklučuje, aby byla budova stáji příslušenstvím k obytné budově, neboť občanský zákoník požaduje pouze to, aby příslušenství bylo určeno k trvalému užívání s věcí hlavní, nikoliv však nutně, aby takto bylo i reálně užíváno. Žalobce dále uvedl, že právní praxe dospěla k závěru, že příslušenstvím stavby mohou být také stodoly či chlévy, a těžko najít rozumný důvod, proč stejný režim odmítat budově stáji.

Konečně třetí důvod, pro který je třeba považovat rozhodnutí žalovaného za nezákonné, žalobce namítal pouze ve vztahu k rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň z nemovitostí za rok 2003. Žalobce tu dovozuje porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Z nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2001, publikovaného pod č. 43/2001 Sb., vyplývá, že zákonná úprava musí určovat náležitosti poplatkového stavu, tzv. prvky poplatku, kterým jsou mimo jiné i základ a sazba poplatku. Žalobce má za to, že závěry dovozované pro poplatky lze analogicky aplikovat i na případ daní. Základ daně z pozemků ovlivňuje dle § 5 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů cena této půdy na m², která je stanovena pro jednotlivá katastrální území podle § 17 zákona o dani z nemovitostí pouze vyhláškou Ministerstva zemědělství. Žalobce považuje tuto skutečnost za odporující požadavku, aby sazba daně byla stanovena zákonem. Druhým důvodem kritiky je skutečnost, že ceny pozemků v jednotlivých katastrálních územích mají být odvozeny z bonitovaných půdně ekologických jednotek (BPEJ). Jednotlivé vyhlášky vydané podle § 17 zákona o dani

z nemovitostí však vycházejí ze základní ceny odvozené z BPEJ určené podle § 11 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku výnosovým způsobem. Vychází se tedy z vyhlášky Ministerstva financí č. 540/2002 Sb. provádějící tento zákon. Výnosnost půdy jednotlivých katastrálních území však není nikde evidována a pro změny výše ceny půdy tak neexistuje objektivní kritérium a jsou určovány ministerstvem „od zeleného stolu“. Přitom došlo v příslušných katastrálních územích k neodůvodněnému navýšení ceny. Navíc se při výpočtu ceny pro k. ú. Nové Dvory u Močerad podle vyhlášky č. 463/2002 Sb. vycházelo z výměry, kterou ve skutečnosti nemá (219 ha).

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 57 Ca 19/2004 - 59, žalobu zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Pokud jde o námitku žalobce týkající se osvobození od daně ze staveb, konstatoval krajský soud, že osvobození od daně je možné obecně definovat jako vymezení části předmětu daně, kterou není daňový subjekt povinen zahrnout do základu daně a daň z ní zaplatit. Rozsah osvobození od daně pro tu kterou daň zákonodárce uvádí v jednotlivých daňových zákonech a osvobození váže na splnění konkrétních podmínek. Poplatníkovi vzniká veřejné subjektivní právo na určité osvobození od daně pouze tehdy, splní-li veškeré zákonné předpoklady, s nimiž právní norma vznik osvobození od daně spojuje. Uplatnění nároku na osvobození od daně ze staveb v daňovém přiznání je jednou z hmotně právních podmínek vzniku nároku na osvobození od daně ze staveb podle § 9 odst. 1 písm. h) zákona o dani z nemovitostí. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani poukaz na rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 3. 2004, sp. zn. 58 Ca 26/2003, neboť předmětný rozsudek nezjišťoval, o jakou stavbu se v tomto konkrétním případě jedná, nýbrž v souvislosti s námitkou o vadném zařazení stavby pro účely daně z nemovitostí interpretoval § 11 zákona o dani z nemovitostí pro případy, kdy stavba je zanedbaná a fakticky neužívána. Žalobce si musel být vědom toho, že stavbu musí zařadit do jedné z taxativně vymezených kategorií § 11 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Vadná interpretace aplikovaná správcem daně v konkrétní věci neopravňuje správce daně k poskytnutí možnosti uplatnit nárok na osvobození dodatečně, způsobem, který zákon nestanoví.

U žalobní námitky, že budova stájí je příslušenstvím obytného domu, vycházel Krajský soud v Plzni ze svého předchozího rozsudku ze dne 26. 3. 2004, sp. zn. 58 Ca 26/2003. Právní závěr, že stavba stáje v posuzované věci není příslušenstvím obytného domu, žalovaný v přezkoumávaných rozhodnutích shodně zdůvodňoval nejen skutečností, že žalobce obě věci společně reálně neužívá, nýbrž také tím, že sám žalobce tvrdí, že uvedené stavby jsou zcela zdevastovány a vzhledem k tomu nelze vůbec hovořit o tom, že by ze strany žalobce došlo k určení, že budova stáje má být s obytným domem trvale užívána. Žádná žalobcem vyhotovená listina založená ve správních spisech nedokumentuje projev vůle žalobce do budoucna trvale a společně užívat obytnou budovu a stáj. Žalobce naopak projevil snahu navodit dojem, že stavby vzhledem ke špatnému stavebně technickému stavu již nelze vůbec užívat, a proto ani nejsou předmětem daně ve smyslu § 7 zákona o dani z nemovitostí. Ještě v odvolání proti platebnímu výměru na daň z nemovitostí za rok 2003 sám žalobce výslovně uvedl, že stavba na pozemku neslouží ani nemůže sloužit k původnímu ani žádnému jinému účelu.

K poslední žalobní námitce týkající se tvrzené protiústavnosti právní úpravy daně z pozemků pak krajský soud konstatoval, že zde žalobce netvrdí vady řízení (§ 65 odst. 2 s. ř. s.), nýbrž jeho výhrady problematizují základ daně z pozemků, tedy míří do sféry hmotněprávní. Procesní žalobní legitimaci tudíž žalobce odvíjí od § 65 odst. 1 s. ř. s. To ovšem předpokládá, že žalobce bude tvrdit, že byl na svých právech zkrácen, a pro své tvrzení uvede skutkové důvody. Žalobce však v podané žalobě neuvedl, že mu neměla být správcem daně vyměřena

v rámci daně z nemovitostí daň z pozemků vůbec, ani netvrdí, že mu byla vyměřena daňová povinnost vyšší, než kolik má činit podle zákona. Jeho žalobní námitky fakticky směřují obecně proti právní úpravě základu daně z pozemků tak, jak ji obsahuje zákon o dani z nemovitostí, kdy základem daně je součin výměry pozemků (hodnoty konstantní) a ceny za jednotku plochy stanovené pouze vyhláškou (hodnoty proměnné). Absence tvrzení, že byl žalobce zkrácen na svých právech rozhodnutím žalovaného, má za následek, že již z tohoto důvodu žalobní bod nemohl mít naději na úspěch. Úkolem správního soudnictví je poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob, nikoliv posuzovat soulad zákona s právními předpisy vyšší právní síly. To spadá do kompetence Ústavního soudu. Pokud jde o žalobcovu zpochybňování výměry katastrálního území Nové Dvory v souvislosti s výpočtem ceny pozemků pro toto katastrální území podle vyhlášky č. 463/2002 Sb., krajský soud byl toho názoru, že nebyl povinen se touto námitkou vůbec zabývat, protože se jednalo o skutkově blíže neodůvodněné a důkazně zcela nepodložené tvrzení žalobce, ze kterého nebylo seznatelné ani to, zda vadná výměra celého katastrálního území byla k tíži či ku prospěchu žalobce. Žalobce ostatně v tomto ohledu ani netvrdil, že by byl na svých právech z uvedeného důvodu zkrácen.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Důvody kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud nesprávně posoudil jeho žalobní námitku týkající se osvobození od daně ze staveb dle § 9 odst. 1 písm. h) zákona o dani z nemovitostí. Osvobození dle § 9 odst. 1 písm. h) zákona o dani z nemovitostí se vztahuje jen na obytné budovy, stěžovatel však v době, kdy měl toto osvobození uplatnit v daňových příznacích, vycházel z toho, že obytná budova v jeho vlastnictví vůbec nepodléhá dani ze staveb, neboť se již nejedná o stavbu, ale o zbytek stavby. Stěžovatel zde zopakoval výše uvedenou argumentaci uváděnou již v žalobě.

Dále se krajský soud podle stěžovatele dopustil nezákonnosti tím, že budovu stáje nesprávně považoval za příslušenství obytného domu. Stěžovatel opětovně argumentoval tím, že neužívání stáje ještě nevylučuje, aby byla budova stáji příslušenstvím k obytné budově, neboť občanský zákoník požaduje pouze to, aby příslušenství bylo určeno k trvalému užívání s věcí hlavní, nikoliv však nutně, aby takto bylo i reálně užíváno. Stěžovatel přitom poukázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 14. 8. 2001, sp. zn. 28 Cdo 133/2001 a rozhodnutí téhož soudu ze dne 31. 5. 2005, sp. zn. 30 Cdo 1843/2004.

V této souvislosti stěžovatel namítal rovněž vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), neboť žalovaný a ani následně soud nezjišťovali podrobně skutkový stav věci. Závěr, že se v případě budovy stáji nejedná o příslušenství k obytné budově, tedy nemá žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Důvodem trvalého společného užívání budovy stáji (příslušenství věci hlavní) spolu s obytnou budovou (věc hlavní) je skutečnost, že budova stáje nemá vlastní vchod. Jinak řečeno do budovy stáje i do obytné budovy je pouze jeden společný vchod. Stěžovatel dále v této souvislosti poukázal na definici příslušenství, jak je uvedena v odborné literatuře (Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*, 8. vydání, Praha: C. H. Beck, 2003, s. 367.), dle které je příslušenství pojmově vymezeno tak, že existuje vedle věci hlavní a, i když má charakter samostatné věci, je s věcí hlavní vázáno společným hospodářským účelem a má rovněž s věcí hlavní společného vlastníka, který je určil k trvalému užívání s věcí hlavní. Rozhodné pro určení, zda věc je nebo není příslušenstvím věci jiné (hlavní), je podle názoru stěžovatele trvalé spojení společným účelem. Nehledě na skutečnost, že obytná budova je v současné době vzhledem ke svému zdevastovanému stavu

nezpůsobilá k užívání, je budova stále příslušenstvím obytné budovy, neboť již byla a nadále je, jak vyplývá z výše uvedeného, k tomuto stěžovatelem trvale určena už stavebně technickým provedením.

Stěžovatel konečně namítá též nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu, neboť se tento soud blíže nezabýval stěžovatelovými námitkami, kterými dovozuje porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Správce daně se při vyměření daně z nemovitostí opíral též o vyhlášky, které jsou však v průběhu času příslušným ministerstvem měněny, a to bez jakéhokoliv objektivního základu. Stěžovatel je toho názoru, že v důsledku toho lze označit jednání Finančního úřadu v Domažlicích jako protizákonné a protiústavní. Stěžovatel odkazuje na nálezy Ústavního soudu č. 43/2001 Sb., č. 206/1996 Sb. a též č. 265/1995 Sb.

Žalovaný se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

Kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Stěžovatelem je především namítáno, že krajský soud nesprávně posoudil zařazení budovy stáží, která je dle názoru stěžovatele příslušenstvím obytné budovy.

Dle § 121 odst. 1 občanského zákoníku jsou příslušenstvím věci ty věci, které náleží vlastníku věci hlavní a které jsou jím zároveň určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem ohledně definice příslušenství tak, jak ji podává stěžovatelem citovaná literatura. Není proto v zásadě vůbec vyloučeno považovat stále za příslušenství k obytné budově. Ostatně není pochyb o tom, že garáž příslušenstvím obytné budovy být může (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 22 Cdo 1844/2004) a není proto důvod, proč by měla mít jiný režim stáje.

Pokud by však v daném konkrétním případě měla budova stáží opravdu tvořit příslušenství k obytné budově, bylo by třeba, aby kromě základního požadavku na existenci stejného vlastníka obou věcí, byly kumulativně splněny dvě podmínky – jednak zde musí být jasné (a vážně míněné) rozhodnutí vlastníka věci hlavní příslušenství s věcí hlavní trvale užívat (subjektivní hledisko) a dále též musí být toto rozhodnutí vlastníka věci hlavní fakticky realizovatelné, jinými slovy příslušenství musí být způsobilé k tomu, aby mohlo být s věcí hlavní užíváno (objektivní hledisko). Vlastník věci hlavní tedy nemůže určit za příslušenství k této věci cokoli, ale jen to, co funkci příslušenství může reálně plnit. Jistě je třeba též v každém konkrétním případě posoudit, zda již hospodářská úloha příslušenství nepřevážila nad úlohou věci hlavní, neboť v takovém případě by již nešlo o příslušenství věci hlavní, nýbrž o samostatnou věc. Lze souhlasit se stěžovatelem, že příslušenství nemusí být s věcí hlavní aktuálně užíváno.

Charakter příslušenství však věc pozbude, pokud se vlastník věci hlavní rozhodne, ať už z jakéhokoliv důvodu, že ji již s věcí hlavní nadále užívat nehodlá. Stěžovatel stavěl od počátku daňového řízení svoji argumentaci na tom, že budova stáží je v natolik špatném stavu, že se vlastně již jedná jen o zbytek stavby bývalé stáje a dovozoval, že dani z nemovitostí podléhají pouze stavby, nikoliv jejich zbytky. Lze plně souhlasit s krajským soudem, že žádná stěžovatelem vyhotovená listina založená ve správních spisech nedokumentuje projev vůle stěžovatele do budoucna trvale a společně užívat obytnou budovu a budovu stáží. Stěžovatel

naopak projevil snahu navodit dojem, že stavby vzhledem ke špatnému stavebně technickému stavu již nelze vůbec užívat, a proto ani nejsou předmětem daně z nemovitostí. V daném případě lze tudíž odkázat na § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Ačkoliv Nejvyšší správní soud považuje subjektivní rozhodnutí vlastníka věci hlavní ohledně určení využití jejího příslušenství za nanejvýš relevantní, nelze stěžovateli přisvědčit, že dostal svým povinnostem vyplývajícím z uvedeného ustanovení daňového řádu. Pokud totiž stěžovatel nejdříve tvrdil, že budovu stájí nehodlá vůbec používat, neboť se jedná již jen o zbytek stavby, a následně až v žalobě tvrdí, že se jedná o příslušenství k obytné budově, neboť budovu stájí určil k tomu, aby byla s obytnou budovou trvale užívána, pak toto jeho tvrzení nelze označit jinak než za účelové. Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzení, že budova stájí byla v letech 2000, 2001 a 2003 příslušenstvím obytné budovy. Neobstojí tudíž stěžovatelova námitka nesprávného posouzení této otázky krajským soudem, ani námitka vytykající nedostatečné zjištění skutkového stavu ze strany finančních orgánů.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani námitku stěžovatele, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 9 odst. 1 písm. h) a § 9 odst. 5, resp. § 9 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí.

Stěžovatel původně obytnou budovu ani budovu stájí nepovažoval za stavby, neboť se dle jeho názoru jednalo pouze o zbytky stavby. Následně obě tyto budovy správce daně i žalovaný posoudili jako ostatní stavby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí se základní sazbou 3 Kč za m². K žalobě stěžovatele Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 26. 3. 2004, č. j. 58 Ca 26/2003 - 40, zrušil rozhodnutí žalovaného, pokud jde o daň z nemovitostí za zdaňovací období let 2000 a 2001, s tím, že v případě obytné budovy není rozhodné její faktické neužívání či zanedbanost. Je-li stavba zkolaudována jako obytný dům, měla být zdaněna podle základní sazby uvedené v § 11 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, tedy 1 Kč za m². Stěžovatel následně uplatňoval osvobození od daně z nemovitostí, pokud jde o obytný dům, dle § 9 odst. 1 písm. h) zákona o dani z nemovitostí. Žalovaný však takové osvobození neuznal s odkazem na § 9 odst. 5 (resp. pro zdaňovací období let 2001 a 2003), § 9 odst. 6 cit. zákona, podle kterého poplatník musí uplatnit nárok na takové osvobození od daně ze staveb v daňovém přiznání, což se v daných případech nestalo.

Dle stěžovatele slouží vytykácí řízení k tomu, aby bylo daňové přiznání správně podáno a není tedy jeho vinou, že obytnou budovu zpočátku za obytnou nepovažoval a tudíž ani neuplatnil osvobození od daně z nemovitostí. Takový výklad vytykácího řízení však Nejvyšší správní soud nesdílí. Skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z nemovitostí je poplatník povinen uvést v daňovém přiznání. Jakkoliv může být v daném konkrétním případě určitá otázka složitá či sporná, je především věcí daňového subjektu, jak tuto otázku vyhodnotí. Je to daňový subjekt, který nese v daňovém řízení břemeno tvrzení, tedy povinnost podat řádné daňové přiznání (§ 40 odst. 1 daňového řádu, § 13a zákona o dani z nemovitostí) a zároveň nese i břemeno důkazní, tedy povinnost prokázat ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu správnost všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl. Vytykácí řízení pak rozhodně nemá ten účel, který mu podsouvá stěžovatel. Dle § 43 odst. 1 daňového řádu je správce daně oprávněn zahájit vytykácí řízení v případě, pokud má o správnosti, pravdivosti průkaznosti či úplnosti daňového přiznání pochybnosti, to však neznamená, že by správce daně nesl odpovědnost za správnost a úplnost daňového přiznání. Ta zůstává i v případě, že vytykácí řízení nebylo zahájeno, plně na daňovém subjektu.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 As 49/2004 - 83, dostupného na adrese www.nssoud.cz, vyplývá, že poplatníku nemůže být přičítána k tíži nedostatečnost, nejasnost, nevhodnost či jiná nedokonalost právní normy. Dále v usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 85, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že omyl správce daně nelze přičítat k tíži samotného daňového subjektu. V daném případě však nelze hovořit o nedostatečnosti právní normy, nýbrž o možném sporném zařazení konkrétní nemovitosti pod některý z typů staveb uvedených v § 11 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Rovněž omyl správce daně, který uvedenou budovu nesprávně považoval za ostatní stavbu ve smyslu § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí, nevedl k újmě stěžovatele, neboť toto pochybení bylo napraveno rozhodnutím Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 3. 2004, č. j. 58 Ca 26/2003 - 40, a přímo nesouviselo se skutečností, že stěžovatel v podaných daňových přiznáních předmětný objekt za nemovitost podléhající dani nepovažoval vůbec. Stěžovatel měl možnost posoudit uvedenou budovu jako obytný dům a uplatnit nárok na příslušné osvobození od daně z nemovitostí. Stěžovatel však místo toho zvolil nejradikálnější variantu – neuvádět stavbu vůbec, neboť se domníval, že stavba v tak špatném stavu již dani nepodléhá. Následky takového rozhodnutí pak nelze přičíst nikomu jinému než jen stěžovateli samotnému.

V ostatním pak lze odkázat na v tomto ohledu pregnantní argumentaci krajského soudu, se kterou se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje, totiž že uplatnění nároku na osvobození od daně ze staveb v daňovém přiznání bylo jednou z hmotně právních podmínek vzniku nároku na osvobození od daně ze staveb podle § 9 odst. 1 písm. h) zákona o dani z nemovitostí. Stěžovatel si musel být vědom toho, že stavbu musí zařadit do jedné z taxativně vymezených kategorií § 11 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Nesprávné posouzení stavby správcem daně v konkrétní věci neopravňuje správce daně k poskytnutí možnosti uplatnit nárok na osvobození dodatečně, způsobem, který zákon nestanoví. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že stávající právní úprava, podle které jsou zdaňovány daní ze staveb i zcela nevyužitelné stavby a dokonce i stavby neopravitelné, které jsou pro jejich vlastníka jen zátěží spočívající v jejich případné demolici, přičemž nárok na osvobození od daně ze staveb z tohoto důvodu normován není, může být jistě předmětem polemiky. Ta však správnímu soudu v duchu zásady *non sunt indicandae leges* nepřísluší.

Nejvyšší správní soud však musel přisvědčit námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v dílčí otázce, která se týká žalobní námitky protiústavnosti právní úpravy daně z pozemků. Je pravdou, že ze stěžovatelovy argumentace v žalobě není zřejmé, jakým způsobem se měla tvrzená nepřesnost ve výměře příslušného katastrálního území odrazit ve výši správcem daně stanovené daně z pozemků, a stěžovatel se též dopustil nepřesnosti, když v rámci tohoto žalobního bodu zaměňoval stanovení základu daně a sazby daně, přičemž jím zpochybňovaná právní úprava obsažená v § 5 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí se týká základu daně z pozemků, nikoli její sazby. Tyto nedostatky však nejsou na úkor celkové srozumitelnosti žalobního bodu, jímž stěžovatel zcela zřetelně namítal zkrácení na svém základním právu vyplývajícím z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má stát povinnost a tudíž každý poplatník tomu odpovídající právo, aby daně a poplatky byly stanoveny pouze na základě zákona. Podle názoru stěžovatele právní úprava v § 5 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí je s uvedeným ustanovením Listiny v rozporu, neboť zákon tím, že odkazuje na stanovení ceny půdy v prováděcí vyhlášce, svěřuje rozhodování o výši daně do rukou moci výkonné, která ho navíc dle mínění stěžovatele provádí neobjektivním způsobem, přičemž podle jeho názoru došlo ve vyhlášce č. 463/2002 Sb., platné pro zdaňovací období roku 2003, k neodůvodněnému navýšení ceny zemědělské půdy a tudíž i výše daně právě v katastrálních územích, kde se nacházejí jeho zdaňované pozemky. Stěžovatel tedy namítal porušení svého zcela konkrétního veřejného subjektivního práva, které navíc požívá ústavní

ochrany, a krajský soud se tedy měl tímto žalobním bodem meritorně zabývat. Pokud by přisvědčil stěžovatelově argumentaci o neústavnosti právní úpravy daně z pozemků, bylo jeho povinností v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy předložit Ústavnímu soudu návrh na zrušení příslušných ustanovení zákona o dani z nemovitostí, v opačném případě bylo povinností krajského soudu přezkoumatelným způsobem zdůvodnit, proč tuto úpravu v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod neshledal. Krajský soud ovšem těmto svým povinnostem nedostál, a proto je jeho rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. února 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu