



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslav Vávry ve věci

žalobkyně: **AGRO 2000 FUND s.r.o.**, IČ 02438321
sídlem M. Horákové 390, Týn, 674 01 Třebíč
zastoupena advokátem Jakubem Trávníčkem
sídlem Jílkova 199, 615 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2019, č.j. 10917/19/5100-31462-711896

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i jen jako „žalobce“) se včas podanou žalobou domáhala přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo

zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 31. 8. 2018, č.j. 1492473/18/2801-70461-606461 (dále jen taky jako „platební výměr“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z nemovitých věcí za rok 2018 v celkové výši 58.714 Kč.

2. Žalobkyně podala poněkud méně přehlednou žalobu, v níž spatřuje žalované rozhodnutí nezákonným z důvodu, že žalovaný nesprávně aplikoval právní předpisy a nevypořádal se s argumentací žalobkyně obsaženou v odvolání. Prvotně žalobkyně namítá, že žalovaný nesprávně aplikoval § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., zákon o dani z nemovitých věcí, v platném znění (dále také jen jako „zákon o dani z nemovitostí“), (i) když žalovaný záměrně zaměňuje pojem pozemek a parcela a ani se nevypořádal s argumentací žalobkyně k věci. (ii) Žalovaný vykládá zákon příliš formalisticky, když uvádí, že remízky apod. musí být na parcele, která je označena v katastru nemovitostí (dále jen jako „k.n.“) jako orná půda, což by fakticky penalizovalo remízky, které jsou na své vlastní parcele označené jako ostatní plocha. (iii) Dále žalobkyně nesouhlasí s posouzením uplatnitelnosti osvobození od daně z nemovitosti u pozemků, které nelze žádným způsobem využívat. Žalobkyně namítá, že dotčené pozemky jsou v katastru nemovitostí vedeny jako ostatní plocha, neplodná půda, tudíž nemohou být hospodářsky využívány. Správce daně však po místním šetření vyhodnotil dotčené pozemky jako pozemky, které lze využívat, a tudíž nepodléhají osvobození. Při svém hodnocení však úplně ignoroval historický kontext, stav v k.n., zájem na ochraně přírody i metodiku Finanční správy. Úvahy o budoucí využitelnosti pozemků nejsou namístě, o možném kácení dřevin, a tudíž o zúrodnění půdy, nemůže rozhodnout správce daně, ale orgán životního prostředí. (iv) Jako nesprávné hodnotí žalobkyně též aplikaci § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitostí, dle kterého jsou od daně osvobozeny pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť. Uvádí, že pokud některé komunikace v terénu neexistují, může se jednat o dočasný stav a neznamená to, že byly zrušeny. Provedení změny druhu pozemku lze provést pouze na základě rozhodnutí silničního správního orgánu. Nešlo o rozorané pozemky. Registr LPIS je věcí uživatelů a nikoli vlastníků. Poukazuje na znalecký posudek, který se k pozemkům vyjadřoval. Též na skutečnosti a okolnosti související s pozemkovými úpravami. (v) V závěrečné fázi žaloby poté žalobkyně vede polemiku s posouzením pozemků přímo ve vztahu k jednotlivým pozemkům, v rozčlenění dle odlišných katastrálních území. Dle žalobkyně byly předloženy jasné důkazy, prokazující oprávněnost osvobození od daně. Žalobkyně dále v žalobě polemizuje s tvrzeními daňových orgánů o zdanitelnosti pozemků dle evidence v katastru a reálného využívání. Daňové orgány účelově volí vždy jen jeden způsob, jde tak o libovůli správce daně.
3. Žalobkyně má za to, že žalovaný se v žalovaném rozhodnutí o odvolání nevypořádal s žalobkyní předloženými důkazy a s nimi souvisejícím popisem dotčených pozemků. Žalobkyně k tomu uvádí, že žalovaný svým odkazem na Informace k aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, publikovaný na internetových stránkách Finanční správy, dává další možnost doložení osvobození pozemků, a to prostým dokázáním skutečnosti, že jde opravdu o neplodnou půdu. Žalobkyně dále poukazuje na nesoulad s gramatickým a teleologickým výkladem § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitostí, jelikož žalovaný s odkazem na výše uvedené Informace konstatuje, že remízky, háj, větrolam nebo mez se musí nacházet na parcele evidované v k.n. s druhem

pozemku orná půda, nebo trvalý travní porost. Text zákona však přesně zní: „*k) 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.*“ V textu zákona tak není uvedeno slovo „parcela“, což je vlastně evidence v k.n. Z toho důvodu je věta v zákoně uvedena všeobecně, „*příkladem může být např. větrolam (všeobecně), který je vedený v katastru nemovitostí jako parcela s druhem pozemku lesní pozemek a nachází se uvnitř velkého honu orné půdy (všeobecně).*“ Žalobkyně tak uvádí, že pozemky v k.ú. X daňové orgány posoudily nesprávným způsobem. Obdobné uvádí žalobkyně i k pozemkům v k.ú. X.

4. Žalobkyně z výše uvedených důvodů navrhla, aby krajský soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ úspěchu ve věci žalobkyně uplatnila nárok na náhradu nákladů řízení.
5. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na právním názoru, odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
6. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
7. Žalobkyně podala dne 29. 1. 2018 přiznání k dani z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2018, ve kterém mimo jiné uplatnila nárok na osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb. u pozemku p. č. X v k.ú. X, u pozemků p. č. X a p.č. X v k.ú. X a u pozemků p.č. X a p.č. X v katastrálním území X a dále dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitostí uplatnila osvobození u pozemků p.č. X a p.č. X v k.ú. X, u pozemků p.č. X, p.č. X a p.č. X v k.ú. X a u pozemku p.č. X v k.ú. X. Finanční úřad pro Pardubický kraj stanovil daň z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2018 platebním výměrem ze dne 31. 8. 2018, vydaným pod č. j. 1492473/18/2801-70461-606461, ve kterém stanovil daň odchylně od daně uvedené v daňovém přiznání žalobce, protože nebylo uznáno osvobození u předmětných pozemků dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) a l) zákona o dani z nemovitostí.
8. Osvobození nebylo uznáno ve vztahu (i) k p.č. X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití neplodná půda o výměře 6.549 m², jelikož vzhledem k tomu, že pozemek je evidován v druhu pozemku ostatní plocha, nemůže být jako remízek, háj, větrolam či mez osvobozen. Jedná se o bývalou mokřinu, po úpravách lze pozemek využívat. (ii) K pozemku p.č. X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace, o výměře 349 m², bylo konstatováno, že pozemek je uprostřed pole s řepkou zarostlý trávou, nenachází se cesta, pouze vyjeté koleje. (iii) K pozemku v katastrálním území X, p.č. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití neplodná půda, o výměře 3.473 m², správce daně uvedl, že pozemek je v příkrém svahu, zarostlý trávou a stromy, pozemek je těžko přístupný, ani po úpravách nepůjde používat. Osvobození bylo přiznáno. (iv) K pozemků p.č. X, p.č. X a X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace, bylo konstatováno, že jde o navazující pozemky, jsou neudržované a zarostlé trávou a stromy, nejsou komunikací, nevykazují účelovost. (v) K pozemku p.č. X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace, bylo konstatováno, že pozemek je cestou tvořenou vysypanými koleji, osvobození je možné uznat. (vi) K pozemku p.č. X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace, bylo konstatováno, že

pozemek je polní cestou částečně vysypanou štěrkem, osvobození je možné uznat. (vi) K pozemku p.č. X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace, bylo konstatováno, že pozemek je zarostlý pruh v poli, není patrná cesta, není patrný účel veřejné přístupnosti, osvobození nelze uznat. (vii) U pozemků p.č. X a p.č. X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití neplodná půda bylo uvedeno, že pozemky tvoří přirozenou hranici mezi hospodářskými pozemky ve svažitém terénu, jsou zarostlé stromy a keři. Lze je po úpravách používat, osvobození nelze uznat. (viii) K pozemku p.č. X, k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace, bylo konstatováno, že pozemek tvoří pruh mezi pozemky zmíněnými viz ad vii) tvořící koryto k odtoku vody např. při tání sněhu. Je zarostlý náletovými dřevinami, nelze uznat osvobození jako pro veřejně přístupné prostory. S těmito zjištěními žalobkyně nesouhlasila, a podala z tohoto důvodu proti platebnímu výměru odvolání, které odůvodnila v jádru totožnými námitkami, které uvádí v žalobě. Žalovaný se však s argumentací žalobkyně neztotožnil, odvolání svým rozhodnutím zamítl, proti čemuž žalobkyně u zdejšího soudu brojí výše popsanou žalobou.

9. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č.j. 7 As 185/2018-37, bod 9).
10. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim

staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

11. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).
12. Nyní již k samotnému přezkumu.
13. Krajský soud má za vhodné rozdělit odůvodnění svého rozsudku dle katastrálních území, ve kterých se pozemky, u kterých nebylo uznáno osvobození dle § 4 zákona o dani z nemovitostí, nacházejí, případně k posouzení spojit pozemky sousedící, a to z důvodu přehlednějšího odůvodnění.
14. **Pozemek v k.ú. X parc. č. X.**

U pozemku v k.ú. X parc. č. X argumentovala žalobkyně, že se jedná o neplodnou půdu dle rozhodnutí Pozemkového úřadu Svitavy ze dne 16. 9. 2014 v souvislosti s pozemkovými úpravami. Pozemek je neobdělávatelný a silně zamokřený, na tom nic nemění, že v poslední době sucha je podstatně sušší. Je zarostlý rákosím a vrbou. Vrchní vrstva půdy je degradována, pokud je bez vědomí vlastníka umístěn včelín, tak to ničeho nenapovídá o možné využitelnosti. Na základě těchto skutečností má žalobkyně za prokázané, že u pozemku je dán nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitostí. Žalovaný k tomu nicméně uvedl, že jde o pás roviny mezi loukami zarostlý trávou, nyní suchý. Lze využívat. Část pozemku je využívána, je vysekaná cesta a umístěn včelín. Vzhledem k tomu, že není vyloučena možnost využití pozemku, nelze aplikovat příslušné osvobození.

15. Na prvním místě musí krajský soud upozornit, že daňové orgány nespороvaly tvrzení žalobkyně, že pozemek v k.ú. X je neplodnou půdou. Neplodnost či plodnost půdy nebyla vůbec předmětem daňového řízení a ani se nejednalo o důvod, pro který nebylo osvobození žalobkyni přiznáno. Žalobkyni nebylo osvobození uznáno z důvodu, že podle zjištění správce daně se nejedná o pozemky, které nelze žádným způsobem využívat. Pojmy „neplodná půda“ a „nelze žádným způsobem využívat“ nelze pro daňové účely zaměňovat nebo mezi ně vkládat rovnítko. Neplodnou půdu definuje katastrální vyhláška jako jeden ze způsobu užití pozemku (nikoliv druh pozemku), jde o pozemek, na němž se nachází např. prudký svah, skála a jiné neplodné půdy, kterými se rozumí zejména zarostlé rokle, vysoké meze s křovinami nebo s

kamením, kamenitý terén, ochranné hráze, bermy u regulovaných vodních toků a pozemek, který neposkytuje trvalý užitek z jiných důvodů, zejména plocha zarostlá křovinami nebo zanesená šterkem nebo kamením, s výjimkou případů, kdy stav pozemku je důsledkem lidské činnosti nebo nečinnosti a pozemek lze opět uvést do stavu umožňujícího jeho trvalé hospodářské využití. Zákon o dani z nemovitostí však v ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) neužívá pojmu „neplodná půda“, ale „pozemek, který nelze žádným způsobem využívat“. Způsob využití pozemku evidovaný v katastru nemovitostí tak nemůže automaticky znamenat uznání nároku na osvobození od daně, ale může být pouze určitým ukazatelem pro následné posouzení pozemku. Z tohoto důvodu je tak naprosto správný závěr daňových orgánů, obsažený v Informaci k aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, publikovaný na internetových stránkách Finanční správy finanční správy (dále také jen jako „Informace“), že, *„zákon stanovuje jako podmínku osvobození nemožnost využití pozemku žádným způsobem, je zásadně nesprávný předpoklad automatického splnění podmínek osvobození u veškerých pozemků ostatních ploch, evidovaných v katastru nemovitostí s kódem způsobu využití 27 – neplodná půda.“* Podstatnou okolností pro posouzení nároku na osvobození od daně u takového pozemku je tak posouzení reálného stavu pozemku.

16. O tom panuje již dlouholetý judikturní soulad, kdy lze odkázat např. na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem již ze dne 23. 6. 2014, čj. 15 Af 68/2011: *„Daňové orgány nijak nerozporovaly druh pozemku „ostatní plocha“ evidovaný u jednotlivých sporných pozemků. Oproti tomu však učinily daňové orgány předmětem dokazování skutečnost, která z evidence katastru nemovitostí nijak nevyplývá, tedy skutečnost, zda lze dané pozemky nějak využívat. Možnost využívání pozemků s druhem pozemku „ostatní plocha“ je skutečnost, která nijak nevyplývá z evidence vedené v katastru nemovitostí a která vyplývá z faktického stavu pozemku. Nemožnost využití pozemku je skutečnost, která v případě důvodných pochybností ze strany daňových orgánů může být předmětem dokazování.“* V daňovém řízení je z toho důvodu potřeba postavit najisto, zda pozemek je reálně možné jakýmkoliv způsobem využívat, a to bez ohledu na způsob využití dle katastru nemovitostí. Katastr nemovitostí při zápisu informace o využití pozemku věcně nepřezkoumává reálný stav v terénu, a proto ne vždy panuje soulad evidencí katastru nemovitostí a reálným stavem. Vzniknou-li tak správci daně pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce, tedy že pozemek nelze žádným způsobem využívat, lze takovou skutečnost podrobit dalšímu dokazování.
17. K samotnému posouzení pozemku jako pozemku, který nelze žádným způsobem využít lze odkázat na Informaci k aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, publikovaný na internetových stránkách Finanční správy, která uvádí, že u pozemku *„musí být vyloučena nejen možnost jeho zemědělského či jiného ekonomického využití, ale i možnost jakéhokoli jiného využití. Při posuzování důvodů pro uplatnění osvobození je nutno vycházet z objektivních důvodů nemožnosti využívání pozemku, nelze zohlednit čistě subjektivní důvod poplatníka, např., že v danou chvíli pozemek nepřináší žádný užitek nebo že pozemek nelze využít pro poplatníkem zamýšlené účely. Objektivní nevyužitelnost pozemku žádným způsobem je nutno dovodit ze samotné kvality, resp. nekvality pozemku, která zcela znemožňuje využití pozemku jakýmkoliv způsobem, např. když se na pozemku nachází skála, strž, močál apod.“* S tímto závěrem se krajský soud v plném ztotožňuje. V řízení vedeném daňovými orgány tak bylo potřeba na základě objektivních

skutečností posoudit, zda pozemek v k.ú. X, p.č. X naplňuje zákonnou podmínku pro uznání nároku na osvobození od daně z nemovitostí, tedy zda jde o pozemek, který nelze žádným způsobem využívat.

18. Ze správního spisu vyplývá, že pozemek v k.ú. X je pás roviny mezi loukami. Tuto skutečnost potvrzuje také výkres katastrální mapy a fotografie pořízené správcem daně při místním šetření ze dne 1. 6. 2018 a 8. 6. 2018 (viz fotografie založené ve spise – příloha č. 1 a č. 2). Pozemek je zarostlý travami a keři vrby. Žalobkyně argumentuje, že pozemek je podmačený, tudíž tento pozemek odpovídá definici neplodné půdy dle katastrální vyhlášky. Nicméně jak již uvedl krajský soud výše, v řízení bylo potřeba prokázat (po vyjádření pochybností správcem daně a zaslání výzvy leží důkazní břemeno na žalobci), že se jedná o pozemek, který nelze využít žádným způsobem. Tuto skutečnost nemá krajský soud za prokázanou. Z fotodokumentace je patrné, že se jedná o pás keřů a s travami. Nejedná o nepřístupný terén, skálu či obdobný typ pozemku s takovým charakterem, pro který jej nelze bez pochybností žádným způsobem využít. Z příslušného ustanovení zákona § 4 odst. 1 písm. k) nelze dovodit, že potenciální využitelnost se vztahuje toliko k úzce pojímanému využití pěstování běžných zemědělských plodin (obilniny, zelenina, běžné hospodářsky využitelné plodiny, atp.). O možném využití alespoň části svědčí poukaz správce daně na umístění včelína. Na daném nic nemění skutečnost, že včelín umístila žalobci neznámá osoba. Jedná se o stav prokazující fakt, že včelín byl na místo dopraven, vede k němu cesta a patrně plní svou funkci. Existence vlhkomilných trav a keřovitých rostlin a označení v k.n. jako neplodná půda nemůže bez dalšího zakládat nárok na osvobození od daně z nemovitostí. Soud na tomto místě pouze nad rámec uvádí, že by byla na místě i polemika nad tím, zda dotčený pozemek opravdu splňuje definici neplodné půdy dle katastrální vyhlášky. To ovšem není předmětem tohoto řízení. Na základě výše uvedených skutečností hodnotil krajský soud argumentaci žalobkyně jako nedůvodnou.
19. Zároveň, byť žalobkyně v žalobě konkrétní argumentaci k tomuto neuvedla, krajský soud doplňuje, že u dotčeného pozemku v k.ú. X nemohlo být aplikováno ani osvobození dle § 4 odst. 1 první část písm. k), tedy osvobození u pozemků remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě a trvalých travních porostech, a to z důvodu, že se dotčený pozemek nachází na parcele s označením pozemku „ostatní plocha“ a nejedná se tak o ornou půdu nebo trvalý travní porost (viz argumentace soudu níže k pozemkům v k.ú. X).
20. **Pozemky v k.ú. X, p.č. X a p.č. X**

Žalobkyně uplatňovala u zmíněných pozemků p.č. X a p.č. X v k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití neplodná půda, osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitostí především s odkazem na to, že jde o meze ve svažitém terénu, současně s protieročním významem, na kterém je společenský veřejný zájem. Jde tak o neplodnou půdu. Na místě pozemků nebylo provedeno nové mapování, letecké snímky se mohou lišit od skutečnosti. Žalobkyně k tomu dokládala znalecký posudek pro účely daně z nabytí nemovitostí, kde jsou uvedeny jako hospodářsky nevyužitelné, zarostlé stromy a křovinami. Správce daně však osvobození neuznal z důvodu, že tvrzené remízky se nenachází na orné půdě, ale na ostatní ploše (dle evidence v k.n.), přičemž pro uznání nároku na osvobození od daně je povinné, aby se remízek nacházel na parcele, která je v k.n. evidována jako orná půda nebo trvalý travní

porost. Pozemky lze po úpravách používat, když i v současné době jsou použity jako přirozené zábrany.

21. Žalobkyně v nesouhlasu k závěrům žalovaného obecně poskytla totožnou argumentaci jako k pozemku p.č. X v k.ú. X a dále setrvala na tom, že pozemky plní funkci mezi a mají protierozní význam.
22. K vypořádání námitek, které jsou vzneseny opakovaně tak soud může odkázat na body 15 až 17 odůvodnění shora, které je platné i pro pozemky p.č. X a p.č. X v k.ú. X, jde o námitky neplodnost půdy vs. její nevyužitelnost, rozdíl v posuzování v závislosti na druhu pozemku dle určení v katastru nemovitostí.
23. Krajský soud po úvaze dospěl k závěru (a týká se obecně i shora pojednaného pozemku p.č. X v k.ú. X), že základní zákonnou podmínkou pro osvobození pozemků remízků, hájů a větrolamů a mezi je, aby takové pozemky byly na parcele (parcelách), které mají v k.n. evidovaný druh pozemku orná půda, nebo trvalý travní porost. Takový názor je tak v souladu s Informací k aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, vydanou Ministerstvem financí dne 1. 1. 2017. Ze samotné dikce zákona tak vyplývá, že remízek, aby byl od daně osvobozen, se musí nacházet na orné půdě nebo trvalém travním porostu. Pojem orná půda a trvalý travní porost je nutno vykládat v souvislosti s přílohou vyhlášky 357/2013 Sb., katastrální vyhláška, která pojmem „orná půda“ a „trvalý travní porost“ označuje jako jeden z druhů pozemku, který se zapisuje jako údaj do katastru nemovitostí. Ornou půdu definuje, jako *„pozemek obdělávaný za účelem produkce plodin nebo pozemek, který je k dispozici pro rostlinnou výrobu, ale je ponechán ladem, případně pozemek, který je dočasně zatravněn v rámci systému střídání plodin.“* Trvalý travní porost je pak nutno chápat jako *„[p]ozemek využívaný k pěstování trav nebo jiných bylinných pícnin, který nebyl zahrnut do systému střídání plodin a na kterém se mohou vyskytovat rozptýlené stromy a keře, případně jejich skupiny, pokud trávy a jiné bylinné pícniny i nadále převažují.“* Dle krajského soudu pak není namístě tyto pojmy vykládat extenzivně, tedy chápat pojmy „orná půda“ a „trvalý travní porost“ jako vyjádření celkového rázu území, který tvoří dohromady soubor pozemků s různým druhem užití. Má-li tak být remízek, háj nebo větrolam osvobozen od daně z nemovitých věcí musí se nacházet na pozemku orné půdy nebo trvalého travního porostu, přičemž z logiky věci vyplývá, že musí být na pozemku evidovaným v katastru nemovitostí jako parcela s označením druhu pozemku orná půda nebo trvalý travní porost. Je-li tedy remízek, háj nebo větrolam na pozemku, který je v katastru nemovitostí evidován jako parcela, která nese označení: druh pozemku - ostatní plocha, nemůže být takový remízek, háj nebo větrolam osvobozen od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitostí.
24. Krajský soud se tak zcela ztotožňuje s právním hodnocením daňových orgánů, které neuznaly žalobkyni nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí z toho důvodu, že pozemky, evidované v k.n. pod parc. č. X a X, k.ú. X, nejsou v k.n. evidovány jako druh pozemku orná půda nebo trvalý travní porost, a proto je nelze osvobodit jako remízek, háj nebo větrolam. Žalobní argumentaci tak shledal krajský soud jako nedůvodnou.
25. Navíc zmíněné pozemky p.č. X a p.č. X v k.ú. X, nebylo možné též osvobodit dle § 4 odst. 1 části druhé písm. k) zákona o dani z nemovitostí, tedy jako pozemky ostatní

plochy, které nelze žádným způsobem využívat. Ze zjištění správce daně a ze správního spisu je zřejmé, a mezi stranami ani není sporné, že na uvedených pozemcích se nacházejí dřeviny, jsou zarostlé stromy a keři a nejsou nijak udržovány. O těchto skutečnostech také svědčí fotodokumentace obsažená ve spise. Žalobkyně k tomu uvádí, že je to z toho důvodu, že se jedná o pozemky s neplodnou půdou, což se také odráží v evidenci dle katastru nemovitostí. Daňové orgány však zastávají názor, že pozemky po jisté úpravě lze využívat, neplodná půda automaticky neznamená, že pozemky nelze využívat jiným způsobem. S tímto tvrzením žalovaného a před ním správce daně se krajský soud v plném ztotožňuje. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že pozemky jsou pouze porostlé stromy a keři a jsou obvyklým způsobem přístupné. Ani u jednoho z uvedených pozemků nespátňuje krajský soud objektivní okolnost, pro kterou nelze pozemek žádným způsobem využívat, a proto se krajský soud s názorem daňových orgánů ztotožnil. K pojmu „žádáním způsobem využívat“ a k argumentaci žalobkyně ohledně nároku na osvobození u ostatních ploch s využitím pozemku neplodná půda krajský soud odkazuje na svou argumentaci pod body 15 až 18 shora. Skutečnost, že pozemek by mohl plnit funkce meze na druhu pozemku (dle KN) s kategorií ostatní plocha nelze ztotožnit s tím, že jej nelze jakkoli využívat. Pro příklad soud uvádí, že i na takovém konkrétním přístupném pozemku (nejde o skálu či strmou nedostupnou strž) lze pěstovat rostliny, které mohou mít hospodářské využití. Správce daně správně uvedl, že zákon nepředpokládá toliko možnost zemědělského využití, nýbrž je třeba vážit též jiné ekonomické využití, či jakékoli jiné využití. Nelze vycházet toliko ze subjektivních hledisek poplatníka. Shora uvedená úvaha o využitelnosti je obecná a vztahuje se ke všem pozemkům, u kterých žalobce argumentuje nevyužitelností.

26. Závěr o využitelnosti pozemků učiněný správcem daně a žalovaným, tedy závěr odlišný od názoru žalobce, neměl podklad v tom, že při digitalizaci záznamů (map) katastru nemovitostí nedošlo v daném území k novému mapování a tudíž použité letecké snímky a případně i šetření na místě samém mohou být fakticky nepřesné v tom, že zákres jednotlivého pozemku dle jeho p.č. v digitalizované mapě nemusí zcela odpovídat. Soud se proto uvedenou námitkou detailně nezabýval. Přitom z rozhodnutí žalovaného je patrné, že nepřesnosti digitalizace původních podkladů (1 mm rozdílu na podkladové mapě znamená v terénu 2,88 m) ve vztahu k jednotlivým pozemkům byly vzaty v úvahu a nebyly činěny neodpovídající závěry, jež by vedly k poškození práv žalobce, případně k jiným komplikacím při vykazování osvobození u pozemků.

27. **Pozemek v k.ú. X p.č. X v obci X**

Žalobkyně uplatňovala u zmíněného pozemku p.č. X v k.ú. X, druh pozemku ostatní plocha, způsob využití neplodná půda, osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitostí především s odkazem na to, že jde o remízek v orné půdě a jedná se o krajinný prvek obdobný jako u pozemků p.č. X a p.č. X v k.ú. X. Zařazení do registru LPIS není dle žalobce rozhodné, neboť to se týká uživatele a nikoli vlastníka. Správce daně však osvobození neuznal z důvodu, že tvrzená mez se nenachází na orné půdě, ale na ostatní ploše (dle evidence v k.n.), přičemž pro uznání nároku na osvobození od daně je povinné, aby se remízek nacházel na parcele, která je v k.n. evidována jako orná půda nebo trvalý travní porost. Na parcelu jsou v celé ploše poskytovány dotace (viz LPIS) a tudíž osvobození nelze přiznat. Není tak pravdou, že pozemek nelze žádným způsobem využít.

28. K uvedenému soud uvádí, že k vypořádání námitek ohledně pozemku p.č. X v k.ú. X je třeba opět poukázat na odůvodnění shora uvedené, u pozemků v k.ú. X a též k.ú. X. Nebylo nijak prokázáno, že pozemek nelze žádným způsobem využívat, o čemž svědčí to, že slouží jinému uživateli odlišnému od vlastníka a „slouží“ též k využití dotací. Ohledně možného využití – viz obdobné úvahy soud shora (nejde o nepřístupný nevyužitelný pozemek). Tvrzení o mezi, resp. plnění funkce remízku či meze by mělo vliv na posouzení při jiném zařazení pozemku dle jeho druhu v k.n. Pozemek je zařazen jako ostatní plocha a nikoli jako orná půda či trvalý travní porost.
29. K důkazům předloženým žalobcem v průběhu správního řízení ve formě (i) znaleckého posudku ze dne 26. 3. 2011, jenž byl vypracován pro účely převodu nemovitostí a (ii) dvou rozhodnutí Státního pozemkového úřadu vydaných v souvislosti s pozemkovými úpravami v letech 2013 a 2014 soud uvádí, že tyto důkazy nemá soud bez dalšího za směrodatné jak pro závěry o nevyužitelnosti pozemků, tak ani pro závěry o existenci účelových komunikací. Předložené důkazy jsou jak staršího data (rozhodný stav leden 2018), tak se především nezabývají aktuálním stavem na pozemcích. Tam, kde znalecký posudek přímo vypisuje charakter pozemku či porost na něm, ničeho dále nedovozuje (a ani nemůže, neboť jeho účel byl jiný) o charakteru pozemků ve smyslu pro řízení klíčových ustanovení § 4 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Jak soud vyložil, pojem nevyužitelnosti obsahuje jiná část odůvodnění. Tento odstavec se vztahuje na posouzení každého z pozemků.
30. K pozemku p.č. X v k.ú. X původně vytýkanému správcem daně ve výzvě z 17. 4. 2018 (žalobou nenapaden) soud pro úplnost poznamenává, že správce daně osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) uznal a žalovaný na tomto ničeho neměnil.
31. **Pozemky v k.ú. X p.č. X, p.č. X, p.č. X**

U výše uvedených tří na sebe navazujících pozemků v k.ú. X uplatnila žalobkyně nárok na osvobození od daně z nemovitostí dle § 4 odst. 1 písm. l), tedy osvobození pozemků veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť, přičemž žalobkyně cílila na skutečnost, že se jedná o veřejně přístupný prostor. Dotčené pozemky jsou v k.n. zapsány jako pozemky se zapsaným druhem pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace. Dle žalobkyně a jí předložené fotodokumentace k daňovému přiznání se jedná o hlubokou rokli, kamenitý svah, kde v údolí je původní komunikace ve formě nezpevněné vozovky. Dají se považovat za součást komunikace a stejně tak splňují osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona. S tím nicméně daňové orgány nesouhlasí. Dle zjištění správce daně při místním šetření se jedná o pozemky, které na sebe navazují, jsou neudržované a zarostlé trávou a stromy. Nejsou komunikací a nevykazují žádnou účelovost. Ani po případné úpravě není potřeba, aby byly veřejně přístupné. Tudíž není naplněna podmínka veřejné přístupnosti.
32. Jak již uvedl krajský soud výše obdobně u „neplodné půdy“, zapsaný způsob využití pozemku v k.n. nezakládá automaticky nárok na osvobození od daně z nemovitostí. Základním kritériem je reálný stav pozemku v terénu, tudíž je v řízení o osvobození pozemku dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitostí vždy potřeba prokázat, zda-li pozemek je veřejně přístupnou plochou či nikoliv. Skutečnost, že v minulosti tento pozemek mohl splňovat onu podmínku veřejné přístupnosti, neznamená, že tuto podmínku splňuje i nyní. Vždy je tedy potřeba posoudit objektivní okolnosti v době, kdy vlastník nárok na osvobození uplatňuje. Takto tomu je

z logického důvodu, jelikož např. skutečnost, že vlastník svůj pozemek neměl oplocený v minulosti, tudíž splňoval podmínku veřejné přístupnosti, neznamená, že si jej nyní neoplotil a vstup veřejnosti tak znemožnil. Vždy je tedy nutno posuzovat toto kritérium na základě objektivních skutečností v době kdy vlastník nárok na osvobození uplatňuje.

33. Ze správního spisu vyplývá, že tři pozemky v k.ú. X jsou na sebe navazující pozemky tvořící zarostlý strmější pás nad cestou ve volném prostoru. Na daných pozemcích se nenachází prozatímne nevyužívaná cesta, jde o pozemky s takovou cestou patrně sousedící. Avšak i případná „dočasná nevyužívanost“ cesty by pro žalobce, po zpochybnění správcem daně znamenala přenos důkazního břemene k prokázání naplnění podmínek osvobození od daně. Neexistenci veřejné komunikace na daných pozemcích uvedl rovněž Městský úřad Svitavy, odbor dopravy ve vyjádření ze dne 5. 6. 2019. S argumentací žalobce pro naplnění podmínek případného osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitostí soud nesouhlasí a odkazuje přitom na odůvodnění pod body 21 až 26 shora. S argumentací žalobce o dočasné nevyužívanosti veřejně přístupného prostoru, tj. cesty se soud vyjádří v obecné rovině níže.

34. Pozemky v k.ú. X p.č. X a v k.ú. Xp.č. X

U výše uvedených dvou pozemků uplatnila žalobkyně nárok na osvobození od daně z nemovitostí dle § 4 odst. 1 písm. l), tedy osvobození pozemků veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť, přičemž žalobkyně cílila na skutečnost, že se jedná o veřejně přístupný prostor. Dotčené pozemky jsou v k.n. zapsány jako pozemky se zapsaným druhem pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace. Žalobkyně argumentuje tím, že na dotčených pozemcích, tj. pásech půdy, jsou účelové komunikace, které jsou veřejně přístupné a jedná se tak o veřejně přístupný prostor dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitostí. U pozemku prvně uvedeného dokládá k přiznání foto s tím, že jde o používanou travnatou cestu odbočující z hlavní šterkové komunikace, využívá se pro přístup na lesní pozemky i pro zemědělské účely. U druhého pozemku v k.ú. X žalobce uvádí, že jde o nezpevněnou komunikaci s travnatým povrchem, málo používanou. S tím daňové orgány nesouhlasí. Dle zjištění správce daně při místním šetření se jedná o pozemky, které jsou představované zarostlým (trávou) pruhem v poli a cesta není patrná (prvně uvedený pozemek), resp. pás v poli řepky zarostlý vysokou trávou, není zde cesta, pouze vyjeté koleje. Pozemky nevykazují žádnou účelovost, tudíž není naplněna podmínka veřejné přístupnosti. Žalobce v žalobě tvrdí, že jde o účelové komunikace. K tomu doložil vyjádření Městského úřadu Svitavy, odboru dopravy ze dne 5. 6. 2019, kde se uvádí, že se na těchto pozemcích nachází účelové komunikace. Dle žalobce na uvedené nemůže mít vliv to, že komunikace je používána pouze sporadicky (občasný přejezd techniky či odvoz dřeva).

35. Soud již uvedl v odůvodnění shora pod bodem 32, že za základní kritérium považuje v tomto případě reálný stav pozemku v terénu. Skutečnost, že v minulosti (i nedávne) tento pozemek mohl splňovat onu podmínku veřejné přístupnosti, neznamená, že tuto podmínku splňuje i nyní. Vždy je tedy potřeba posoudit objektivní okolnosti v době, kdy vlastník nárok na osvobození uplatňuje. Takto tomu je z logického důvodu, jelikož např. skutečnost, že vlastník svůj pozemek neměl oplocený v minulosti, tudíž splňoval podmínku veřejné přístupnosti, neznamená, že si jej nyní neoplotil a vstup veřejnosti tak znemožnil. Stejně tak může dojít k situaci, kdy „polní

cesta“ představovaná pouhými vyjetými kolejiemi či uježděným pásem půdy, může být při orbě rozorána. Vždy je tedy nutno posuzovat toto kritérium na základě objektivních skutečností v době kdy vlastník nárok na osvobození uplatňuje.

36. Na tomto místě je pak nutné vzít potaz na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“*
37. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. *„rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňový subjekt,“* které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
38. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): *„Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně*

stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.”

39. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikatorní soulad, lze např. zmínit také rozsudek NSS již ze dne 12. 1. 2012, č.j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: „Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.“
40. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených daňových tvrzeních pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
41. K takovému postupu došlo i ve zde projednávaném případě, když správce daně I. stupně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 17. 4. 2018 k odstranění pochybností. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala svou odpovědí ze dne 25. 4. 2018. V této odpovědi žalobkyně uvedla konkrétně k pozemkům parc. č. X v k.ú. X a parc. č. X v k.ú. X (dále také jako „tvrzené komunikace“), že se jedná o travnaté cesty, existující v terénu, vedené jako komunikace a pokud by nebyly dočasně využívány, nebo byly neprůjezdné, tak stále zůstávají komunikacemi, a to i v případě, že byly rozorány. Pro změnu způsobu využití by bylo třeba rozhodnutí silničního správního úřadu. K doložení svých tvrzení přiložila fotografie travnaté cesty.
42. Správce daně následně v úředním záznamu zachycujícím místní šetření dne 22. 6. 2018 konstatoval k uvedeným pozemkům již shora uvedené posouzení o zarostlém pruhu v poli (oba pozemky), o čemž pořídil také fotografie, které jsou součástí spisu. Krajský soud přezkoumal důkazy provedené v rámci daňového řízení k prokázání existence veřejně přístupné komunikace a konstatuje, že se závěry daňových orgánů ztotožňuje. Již shora soud uvedl, že veřejnou přístupnost prostor je třeba pro účely osvobození posoudit objektivně a též ve vztahu k příslušnému zdaňovacímu období. Tento závěr platí o to více v případech, kdy se jedná o tvrzené komunikace tvořené

vyjetými kolejemí a zde i zarostlé travou mezi obdělávanými poli. Samotná kategorie způsobu využití pozemku dle katastru nemovitostí bez dalšího o reálném stavu ničeho nemusí vypovídat. Také samotné stanovisko odboru dopravy v případě uvedeného charakteru účelové komunikace není jediným vodítkem. Soud proto akceptuje pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě žalobci podložené patrně leteckými snímky, přičemž pochybnosti zůstaly nerozptýleny ani po místním šetření správce daně, které bylo provedeno poté, co vyhodnotil důkazy předložené žalobcem.

43. Nejen v případě účelových komunikací charakteru polní cesty tvořené kolejemí v travě (zde však velmi snadno) totiž účelová komunikace ve smyslu svého znaku účelového určení a veřejné přístupnosti může zaniknout faktickým úkonem (např. uvedeným rozoráním) či tím, že vyjde dobou z užívání, k čemuž může či nemusí vlastník jakkoli přispět. Tvzení žalobce o nutnosti rozhodnutí silničního správního úřadu není zcela na místě. Jde totiž o stav faktický (opakovaně uvedeno a zdůvodněno shora) a nikoli právní. Pokud pak žalobce míní v daňovém řízení prokázat, že znaky účelové komunikace jsou u obou pozemků stále naplněny, jeho důkazy nebyly za daného zjištěného stavu dostatečným podkladem. Správce daně zjistil stav na místě především skrze pořízené fotografie z června 2018, fotografie žalobce datovány nejsou, avšak musely být nutně pořízeny v době dřívější, neboť byly přiloženy k daňovému přiznání (leden 2018), více se tak mohly blížit rozhodnému datu. Rozhodným dnem byl 1. leden 2018 (viz § 13b odst. 1 a § 12c zákona o dani z nemovitých věcí). Nicméně i z fotografií žalobce se podává, že byly na místě pochybnosti o reálném a aktuálním využití, resp. využívání tvrzených účelových komunikací. Žalobce měl možnost své daňové tvrzení doložit např. svědeckými výpověďmi osob, které údajně cesty využívají, v minulosti využívaly, či mohou v budoucnu v případě potřeby využívat. Daňovému orgánu by se tak mohlo dostat obrazu o tom, jaký je skutečný aktuální charakter využití pozemků. Takto mohly být rozptýleny pochybnosti správce daně o reálném využívání dotčených polních cest jako účelových komunikací. K tomu však v daňovém řízení nedošlo. Tvzení a případné žalobcem doložené důkazy soud za dostatečné nepovažuje. Uvedené posouzení nemění ani stanovisko Městského úřadu Svitavy, neboť výslovně nehovoří ničeho o stavu reálném v rozhodné době.

44. Pozemek v k.ú. X p.č. X

U výše uvedeného pozemku uplatnila žalobkyně nárok na osvobození od daně z nemovitostí dle § 4 odst. 1 písm. l), tedy osvobození pozemků veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť, přičemž žalobkyně cílila na skutečnost, že se jedná o veřejně přístupný prostor. Dotčený pozemek je v k.n. zapsán jako pozemek se zapsaným druhem pozemku ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace. Žalobkyně argumentuje tím, že na dotčeném pozemku (jde o svažující se pás půdy) je účelová komunikace a jedná se tak o veřejně přístupný prostor dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitostí. K tomu dokládá foto s tím, že trasa komunikace je v terénu jasně zřetelná, jako komunikace již dnes užíván není. Plní účel svodnice srážkových vod k propustku pod železniční trať. Silniční správní úřad komunikaci nezrušil. Odkazuje na posouzení pozemku ve znaleckém posudku pro účely daně z nabytí nemovitých věcí. S tím daňové orgány nesouhlasí. Dle zjištění správce daně při místním šetření se jedná o pozemek, tvořící pruh mezi pozemky p.č. X a p.č. X (viz shora), tvořící koryto k odvodu vody. Pozemek je zarostlý náletovými dřevinami, nejedná se o komunikaci a nelze jej proto osvobodit. Žalobce v žalobě tvrdí, že jde o účelovou komunikaci.

K tomu doložil vyjádření Městského úřadu Svitavy, odboru dopravy ze dne 5. 6. 2019, kde se uvádí, že se na tomto pozemku nachází účelová komunikace.

45. S tvrzením žalobce soud nesouhlasí, daňové posouzení pozemku ve smyslu nárokovaného osvobození má soud za obdobné jako u pozemků uvedených pod bodem 31 až 33 odůvodnění shora. Základním kritériem je reálný stav pozemku v terénu, tudíž je v řízení o osvobození pozemku dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitostí vždy potřeba prokázat, zda-li je pozemek veřejně přístupnou plochou či nikoliv. Ze správního spisu a ostatně i z tvrzení žalobce vyplývá, že pozemek jako cesta, tedy eventuálně účelová komunikace již neslouží a není využíván. Vyjádření Městského úřadu ve Svitavách, odbor dopravy ze dne 5. 6. 2019 tak nemůže být pro daňové posouzení směrodatné, neboť nereflektuje reálný stav na místě. V bodě 43 odůvodnění shora soud uvedl, že cesta ve formě účelové komunikace může zaniknout tak, že vyjde z užívání (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 22. 10. 2008, č.j. 59 Ca 57/2008-66). Znalecký posudek ze dne 26. 3. 2011 založený do správního spisu žalobcem jako důkaz k pozemku uvádí, že je neudržovaný, zarostlý plevelnými křovinami. Tento posudek, resp. informace v něm obsažené nemohou mít přímý vliv na výsledek soudního řízení, neboť se svým obsahem právně míjí s posouzením dle parametrů zákona o dani z nemovitostí. U pozemku tak lze dovodit, že v minulosti jako veřejně přístupná komunikace mohl patrně sloužit a nyní již takto neslouží, toto sám připouští i žalobce. Jelikož pro daňové posouzení má soud za podstatný stav reálný, nelze osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona uznat. Argumentace svodem dešťových vod taktéž nemůže vést k odůvodnění osvobození dle shora citovaného ustanovení. Žalovaný i správce daně tak postupovali správně.
46. K pozemkům p.č. X v k.ú. X a p.č. X v k.ú. X původně vytýkaným správcem daně ve výzvě ze dne 17. 4. 2018 (žalobou nenapadeny) soud pro úplnost poznamenává, že správce daně osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) uznal a žalovaný na tomto ničeho neměnil.
47. S ohledem na shora uvedené tak lze shrnout, že žalobu soud za důvodnou nepovažuje. U pozemků, kde žalobce nárokoval osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona bylo vyloženo, jak soud nahlíží na argumentaci stran nevyužitelnosti pozemků, případně bylo zopakováno, že meze či remízky by se pro dosažení osvobození musely nacházet na orné půdě či trvalém travním porostu jako kategoriích dle zápisu v katastru nemovitostí. U pozemků, kde žalobce nárokoval osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona, bylo osvětleno, že rozhodný soud bere stav na místě skutečný (je-li na místě užívána účelová komunikace či nikoli). Tam, kde vyvstaly důvodné pochyby o existenci užívané komunikace zjištěné na základě místního šetření a fotografií, pak bylo na žalobci, aby dostal svému důkaznímu břemenu v daňovém řízení a své tvrzení prokázal. Na základě výše uvedených skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a z tohoto důvodu krajský soud žalobu zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný. Žalované podle obsahu správního spisu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 6. února 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu