



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **P. V.**  
zastoupená advokátem JUDr. Vítem Buršou  
sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 7. 2020, čj. 26698/20/5100-31462-804325, čj. 28089/20/5100-31462-804325, čj. 28090/20/5100-31462-804325 a ze dne 21. 7. 2020, čj. 28091/20/5100-31462-804325

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 20. 7. 2020, č. j. 26698/20/5100-31462-804325, ze dne 20. 7. 2020, č. j. 28089/20/5100-31462-804325, ze dne 20. 7. 2020, č. j. 28090/20/5100-31462-804325 a ze dne 21. 7. 2020, č. j. 28091/20/5100-31462-804325, se **zrušují** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 86 377Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Víta Burši do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Žalobce podal Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, a to dodatečná daňová přiznání za rok 2016, 2017 a 2018 a řádné daňové přiznání za rok 2019, přičemž uplatnil osvobození od daně z pozemků u následujících pozemků: p. č. XA, p. č. XB, p. č. XC, p. č. XD, p. č. XE, p. č. XF, p. č. XG, p. č. XH, p. č. XCH, p. č. XI, p. č. XJ, p. č. XK, a p. č. XL – druh pozemků ostatní plocha, způsob využití neplodná půda; p. č. XM, p. č. XN a p. č. XO – druh těchto pozemků ostatní plocha, způsob využití jiná plocha (dále také „předmětné pozemky“). Důvodem pro osvobození dle žalobce bylo, že pozemky nelze žádným způsobem využívat [§ 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „ZD NV“)].
2. Správci daně následně vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti předmětných o daňových přiznání, proto zaslal žalobci výzvy k odstranění pochybností o uplatněném důvodu osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) ZD NV. Žalobce pochybnosti dle názoru správce daně neodstranil a ten proto vydal dodatečný platební výměr ze dne 9. 8. 2019, čj. 1692349/19/3305-70462-702584, kterým žalobci doměřil daň ve výši 13 411 Kč za rok 2016 a penále ve výši 2 682 Kč; dodatečný platební výměr čj. 1692352/19/3305-70462-702584, kterým žalobci doměřil daň ve výši 17 543 Kč za rok 2017, penále ve výši 3 134 Kč; dodatečný platební výměr čj. 1692356/19/3305-70462-702584, kterým žalobci doměřil daň ve výši 17 543 Kč, penále ve výši 3 134 Kč za rok 2018 a platební výměr čj. 1692359/19/3305-70462-702584, kterým žalobci stanovil daň ve výši 19 736 Kč za rok 2019 (dále souhrnně „rozhodnutí správce daně“). O odvoláních žalobce proti uvedeným platebním výměrům rozhodl žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími tak, že za zdaňovací období 2016, 2017 2018 platební výměry změnil tím způsobem, že neuložil žalobci penále. Platební výměr za zdaňovací období roku 2019 potvrdil a odvolání zamítl.
3. Proti jednotlivým rozhodnutím brojil žalobce u Krajského soudu v Brně žalobami samostatně podanými dne 22. 9. 2020. Soud je spojil ke společnému projednání.

### II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

4. Žalovaný řádně nesplnil svoji přezkumnou činnost, pouze se ztotožnil se závěry správce daně. Nevykládal příslušná ustanovení zákonů v souladu s jejich účelem a smyslem a nesprávně se odvolával na judikaturu. Nekriticky přebral stanovisko finanční správy k otázce osvobození daně u pozemků, které nelze žádným způsobem využívat. Důkazní povinnost daňového subjektu není „bezbřehá“ a nelze ji v daňovém řízení zneužívat.
5. Důležité je, jak je pozemek veden v katastru nemovitostí. V situaci, kdy je pozemek označen jako „ostatní plocha“, což je charakteristika druhu pozemku, doplněná o „neplodná půda“, vyplývá z toho, že jde o nevyužitelný pozemek. Správce daně neuvedl konkrétní skutečnosti, ze kterých mu s ohledem na daňové tvrzení plynuly pochybnosti. Pokud vznesl pochybnosti, bylo jeho povinností uvést zcela konkrétní skutečnosti. Neučinil tak ani ve výzvě, ani později. Přitom konkrétní poznatky o pozemcích mohl získat pouze jejich ohledáním, k čemuž došlo až následně a neodborně.

6. Byly předloženy důkazní prostředky (potvrzení od obce a stavebního úřadu), ve kterých bylo potvrzeno, že pozemky nelze nijak využívat. Důležité je, že obec je příjemcem daní z nemovitostí. Pozemky jsou v lokalitě vytěženého ložiska cihlářské hlíny po řadu desetiletí, což bez rozsáhlých rekultivací vylučuje jakékoliv využití. Proti předloženým důkazům správce daně a žalovaný argumentují účelovými zprávami obce a stavebního úřadu stran toho, že nebyla vydána žádná rozhodnutí omezující využití pozemku. Toto tvrzení je absurdní a samo o sobě neprokazuje využitelnost pozemku. Lze pochybovat o tom, že závěry správce daně z provedeného místního šetření odpovídají realitě. Postup správce daně byl laický, přičemž při takovém postupu nelze pozemky jednotlivě identifikovat. O tom svědčí fakt, že při posledním šetření po vydání rozhodnutí prvního stupně chtěl správce daně ukázat hranice pozemku, nevěděl tedy ani, kde se nachází, a přesto ho popisoval. Použitým způsobem nelze zaměřit skály, močály a vodní toky ani jiné plochy, ze kterých se předmětné pozemky skládají, a to i proto, že tyto plochy tvoří součást více pozemků. Zjištění hranic pozemků a zaměření ploch, stejně jako např. do jaké míry je půda kamenitá, je takovým postupem nezjistitelné. Žalovaný sám žádný důkaz neprovedl, odůvodnění je opsané z interních dokumentů finanční správy. Popis je „globální“, např., že na pozemku není rokli, a přitom rokli (vytěžený prostor do hloubky až 60 metrů) tvoří většina pozemků. Rovněž není pravdivé, že na něm není močál (v době ohledání bylo sucho). Rovinaté pozemky se tam v podstatě nenachází. Vytěžené jílové ložisko cihlářské hlíny je samo o sobě důkazem o nemožnosti využití pozemku bez rozsáhlých rekultivačních prací.
7. Žalobce prokázal, že pozemky nelze využívat, předložené důkazy nebyly žádným objektivním způsobem zpochybněny. Bylo provedeno místní šetření, zjištěné skutečnosti však nebyly správně vyhodnoceny. Správce daně prošel pouze nepatrnou část lépe přístupných částí pozemků. Nepřezkoumatelné je stanovení výměr daňovými orgány, neboť toto lze pouze zaměřením v terénu odborným geodetem. Správce daně tvrzení žalobce nezpochybnil žádnými konkrétními důkazními prostředky. Pořízená fotodokumentace nemůže prokázat skutečný stav, neboť z ní nelze zjistit nerovnost, krátery po odstřelovacích pracích, výškové rozdíly, složení půdy apod.
8. Dle daňových orgánů není rozhodující, jak je pozemek označen v katastru nemovitostí jak označením druhu, tak způsobem využití. Své závěry ale opírají o skutečnost, že pozemek je v katastru nemovitostí označen jako ostatní plocha. Daňové orgány by měly provést kategorizaci, o jaký druh pozemků se jedná. Je zřejmé, že o ornou půdu se nejedná. Je ale otázkou, zda se alespoň u části pozemků nejedná o trvalý travní porost. Pokud na jednu stranu uvádí, že nejsou vázáni označením pozemku dle katastrálního zákona, avšak na druhé straně při posuzování osvobození z označení pozemku jako ostatní plocha vychází jejich závěry, jde o zásadní pochybení.
9. Stavby na předmětných pozemcích nejsou jako stavby vyznačené v katastru nemovitostí, tudíž není jasné, zda splňují zákonné podmínky pro zapsání. Není možné tak argumentovat charakteristikou stavby podle katastrálního zákona. Daňové orgány se nevypořádaly s podmínkami, kdy je stavba předmětem daně ze staveb, neboť za zdanitelnou stavbu se považuje „dokončená nebo užívaná“ budova. Správce daně neprokázal zákonné podmínky pro to, aby stavba byla zdanitelnou stavbou.
10. Žalobce navrhl provedení důkazů. Vyžádání zprávy od příslušného Katastrálního úřadu pro Zlínský kraj, na základě jakých podkladů, šetření či jiných informací a skutečností provádí katastrální úřad zařazení pozemků do jednotlivých druhů a stanovuje způsob jejich

využití, uvést zařazení u předmětných pozemků. Dále je třeba zjistit, jakým způsobem je možno provést zaměření hranic a ploch předmětných pozemků a jejich vyznačení v terénu, včetně např. vymezení výměr vodní plochy, skály a jiných útvarů na pozemcích. Jako další navrhl provést důkaz příloženými fotografiemi. V závěru navrhl provedení ohledání soudem na místě samém.

### III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného

11. Žalovaný konstatoval, že dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) ZDNL lze od daně osvobodit pozemky ostatních ploch, jež nelze žádným způsobem užívat, ani nezemědělským. Jedná se o objektivní nevyužitelnost, nikoli o subjektivní nevyužitelnost z důvodů na straně daňového subjektu. Nevyužitelnost pozemku není dána, pokud lze pozemek využívat v budoucnu po případných úpravách. Při místních šetřeních byl ověřen skutečný stav předmětných pozemků a správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že nárok na osvobození předmětných pozemků od daně je neoprávněný. Důkazní prostředky předložené žalobcem (vyjádření obce Biskupice a stavebního úřadu) nejsou způsobilé prokázat nárok na osvobození od daně, neboť jde o obecní úřady, které nejsou odborně způsobilé k meritornímu posouzení oprávněnosti nároku na osvobození od daně. Ze stanovisek těchto správních orgánů vyplývá, že předmětným pozemkům nesvědčí žádné omezení, které by znemožňovalo využití pozemku.
12. Skutečnost, že jsou pozemky vedeny jako chráněné ložiskové území, nelze považovat za rozhodnou skutečnost pro tvrzení, že pozemky nelze žádným způsobem využívat. Zřízení staveb a zařízení, které nesouvisí s dobýváním výhradního ložiska, podléhá závaznému stanovisku dotčeného správního orgánu. Žádné další omezení nebylo zjištěno a žalobce sám žádní jiné omezení nedoložil a neprokázal. Existence vytěženého ložiska cihlářské hlíny nejsou důvodem pro uznání osvobození. V rozhodnutí se žalovaný vyjádřil ke všem pozemkům individuálně, odůvodnění není u všech pozemků stejné. Obě stavby na pozemcích žalobce splňují definici budovy podle katastrálního zákona a jsou tak předmětem daně ze staveb.
13. Žalovaný odkázal na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 6. 2. 2020, č. j. 52 Af 28/2019-47, a ze dne 21. 2. 2020, č. j. 52 Af 53/2019-44, v nichž se Krajský soud ztotožnil s výkladem zastávaným žalovaným. Správce daně unesl své důkazní břemeno vydáním výzvy k odstranění pochybností. Správce daně vycházel z pestré palety důkazních prostředků a žalovaný je přesvědčen, že další dokazování by bylo nadbytečné. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, přičemž ten jej neunesl, neboť žádné relevantní důkazy nedoložil.
14. Z uvedených důvodů navrhl, aby žaloby byly zamítnuty.

### IV. Replika žalobce

15. Nelze souhlasit s žalovaným, že správce daně unesl své důkazní břemeno vydáním výzvy k odstranění pochybností. Byl proveden pouze jeden „důkaz“, a to místní šetření. Ze stejného „důkazu“ vychází i žalovaný, ačkoliv byla namítána subjektivnost závěru správce daně. Podmáčenost pozemků, kameny a skála, svažitost pozemků brání jejich reálnému využívání. Stanovisko obce a stavebního úřadu je důkazem o nemožnosti reálného využití,

stejně tak zpráva o předchozím využití pozemků k těžbě cihlářské hlíny. Každý, kdo má elementární znalosti o těžbě, si musí být vědom reality využití pozemků podobných opuštěných vytěžených lokalit. Nelze souhlasit s žalovaným, že jde o individuální posouzení u všech pozemků při opisování stejných argumentů s tím, že někde je uvedeno jiné slovo. Pro faktickou nepřístupnost pozemků nebylo možné „ohledat“ a individuálně posoudit jejich využitelnost, ani nebylo možné zjistit faktické hranice v terénu. Žalovaný se vyhnul vyjádření k tomu, že sám tvrdí, že není vázán zařazením pozemků do příslušné kategorizace v katastru nemovitostí, nicméně podle tohoto zařazení pozemky podle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV hodnotí. Zásadní je správná aplikace pojmu použitého zákonodárcem, tj. že pozemky nelze využívat žádným způsobem. Jistě zákon nepředpokládá absolutní jazykový výklad, že by pozemky nebylo možné využít, neboť každý pozemek lze teoreticky k něčemu využít. Orgány daňové správy nemají vytvářet konstrukce o tom, k čemu mohou pozemky sloužit. Zákonodárce větou „pozemky nelze využívat žádným způsobem“ myslel nepochybně obvyklé užívání pozemku. Ke zdanění staveb žalovaný se ve vyjádření nezabýval podstatou žalobních námitek, pouze odkázal na napadené rozhodnutí.

#### IV. Další vyjádření žalovaného

16. Žalovaný v reakci na repliku žalobce argumentoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-33, a ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021-49 (dále také „rozsudky AGRO“). Rozsudky AGRO se týkaly existence ekologicky hodnotných prvků, přičemž žalobce existenci krajinného prvku na ostatní ploše nenamítal. Podrobně rozvedl, jak na posuzovanou věc předmětné rozsudky (ne)dopadají. Konstatoval, při posuzování splnění podmínek pro osvobození zdanění pozemků postupoval dle Metodiky Generálního finančního ředitelství. Je nutno vycházet z objektivních důvodů nemožnosti využívání pozemku, nelze zohlednit subjektivní pocit poplatníka. Objektivní nevyužitelnost pozemku žádným způsobem je nutno dovodit ze samotné kvality, resp. nekvality pozemku, např. na pozemku se nachází močál, skála apod. Možné využití pozemku lze považovat i za možné budoucí využití pozemku, např. po odstranění náletových dřevin, vybudování komunikace apod.
17. Neplodná půda je v katastrální vyhlášce účinné od 1. 1. 2014 upravena tak, že jde o pozemek, na němž se nachází prudký svah, skála a jiné neplodné půdy, kterými se rozumí zejména zarostlé rokle, vysoké meze s křovinami nebo s kamením, kamenitý terén apod. Je nutno posoudit každý pozemek, zdali odpovídá popisu významu položky způsobu využití neplodná půda. Osvobození pozemků ostatních ploch z důvodu, že jsou porostlé náletovými dřevinami, je třeba posoudit individuálně, neboť z tohoto pojmu není zřejmé, zda takový pozemek po odstranění náletového porostu může být využíván. Využití pozemků může být znemožněno rozhodnutím příslušných správních orgánů. Osvobození ostatních ploch je podmíněno pouze tím, že pozemek nelze žádným způsobem využívat, jde tedy o výjimečné situace. Informace o způsobu využití pozemku, dané kódem 27 (že se jedná o neplodnou půdu), není pro posuzování osvobození od daně důkazním prostředkem dle § 93 daňového řádu. ZDNLV tento pojem nezmiňuje a samotný pojem neplodné půdy nenaplnuje znaky pro osvobození pozemku a nevyklučuje jej z užívání.
18. Žalovaný se dále věnoval jednotlivým krajinným prvkům s ohledem na rozsudky AGRO. Podrobněji se vyjádřil k remízku, háji, větrolamu a mezi a posléze předmětné závěry z rozsudku AGRO aplikoval na jednotlivé pozemky. Uvedl, že ve světle novely ZDNLV,

účinné od 1. 1. 2020 prověřil, zda není některý krajinný prvek na předmětných pozemcích evidován v evidenci ekologický významných prvků podle zákona upravujícího zemědělství a zjistil, že takto evidovány nejsou. Podmínkou osvobození pozemků remízků, hájů, větrolamů a mezí je faktická existence tohoto ekologicky hodnotného prvku v krajině, což u předmětných pozemků není splněno.

19. Žalovaný uzavřel, že nebyla zjištěna nemožnost využití předmětných pozemků žádným způsobem. Žalobci nelze přiznat osvobození od daně z nemovitých věcí. Závěry plynoucí z rozsudků AGRO neměly a nemají žádný vliv na posouzení zdanění pozemků žalobce. Nelze souhlasit s tím, že pozemky byly posuzovány pouze subjektivně a formalisticky. Žalovaný navrhl předmětné žaloby zamítnout.

#### V. Další replika žalobce

20. Žalovaný poukázal na nejnovější judikaturu NSS (rozsudky AGRO) a účelově se ji snažil aplikovat na řešení případ. Jedná se o otázku výkladu ust. § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV. Z rozsudků AGRO vyplývá, že postup správce daně musí vycházet ze smyslu a účelu osvobození určitých pozemků od daně, přičemž musí být zkoumány faktické podmínky pro osvobození, nikoliv pouze formální označení pozemků, případně změna v jejich označení v katastru nemovitostí. Podstatou žaloby je to, zda bylo prokázáno, že se na předmětné pozemky vztahuje osvobození od daně, zdali správce daně spolehlivě vyvrátil daňová tvrzení. V rozsudcích AGRO se správce daně snažil prokázat, jakým způsobem a k jakému využití by pozemky mohly sloužit, čímž se v řešení případě správce daně nezabýval. Dle závěru NSS v rozsudku 9 Afs 7/2021 by důsledkem postupu podle jazykového výkladu bylo popření smyslu a účelu tohoto ustanovení sledovaného zákonodárcem.
21. Žalovaný uvedl, že není namítána existence krajinného prvku na ostatní ploše a žalobce se nedomáhal osvobození podle věty první ust. § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV. Pokud je důvodem pro osvobození citace uvedeného ustanovení, není podstatné, které podmínky pro osvobození pozemky splňují. Žalovaný si je vědom toho, že osvobození od daně neposuzoval komplexně, a tak se toto pochybení snaží napravit novým popisem pozemků a jejich posouzením ze všech zákonných hledisek. Opět se jedná o subjektivní závěry správce daně a žalovaného, v odvolacím řízení nebyly provedeny žádné důkazy (zejména místní šetření). Tento nedostatek není možné napravit až v rámci druhého vyjádření k žalobě. Napadená rozhodnutí tak trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Žalovaný uvádí, že v evidenci nemovitostí nejsou na pozemcích evidovány krajinné prvky, proto není splněna podmínka pro osvobození ani z tohoto důvodu. Tímto je popírán jak závěr žalovaného, tak NSS, že není podstatné, co je uvedeno v evidencích, ale jaký je skutečný stav pozemků.
22. Žalovaný doložil v rámci svého vyjádření důkazy. Ze snímků ortofotomapy MISYS nelze zjistit nic podstatného z toho, co je žalovanému vytýkáno, tedy ani rozpoznatelnost hranic pozemků na místě samém ani jejich stav (např. svažitost, podmáčení apod.). Výpis Evidence půdy dle uživatelských vztahů (LPIS) pro předmětné pozemky uvádí k pozemkům tytéž údaje jako výpis u katastru nemovitostí (druh pozemku – ostatní plocha, druh využití – neplodná půda). Tyto údaje však správce daně označil za nerozhodné pro stanovení daně z důvodu možné využitelnosti pozemků, neboť zásadní je skutečný stav.

23. Doplnění vyjádření k žalobě a odkazy na judikaturu mají zastřít podstatu žaloby, absenci objektivního zhodnocení možných důkazů o splnění podmínek pro osvobození od daně ze strany žalobce jako daňového subjektu a naopak nesplnění důkazní povinnosti správce daně při vyvracení daňových tvrzení.

## VI. Ústní jednání

24. Dne 29. 3. 2022 ve věci proběhlo ústní jednání. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci. Žalovaný konstatoval, že hranice pozemků byly zaměstnanci správce daně určovány pomocí mobilní aplikace. V konečném návrhu žalovaný konstatoval, že upozorňoval žalobce, že by pro něho bylo výhodnější zařazení pozemků do trvalých travních porostů.
25. Pokud se týká důkazních návrhů, soud provedl pouze dokazování předloženou fotodokumentací pro dokreslení situace. Vyžádání zpráv od příslušného katastrálního úřadu soud zamítl, neboť by nijak neosvětlily posuzovanou věc. Rovněž ohledání na místě samém pokládal soud za nepřínosné, neboť soud nedisponuje odbornými znalostmi k posouzení využitelnosti pozemků.
26. Žalovaný a následně i žalobce ve věci argumentovali rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-33, a ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021-49 (dále také „rozsudky AGRO“). Rozsudky AGRO se týkaly existence ekologicky hodnotných prvků a žalobce v tomto případě existenci takových prvků v daňových přiznání netvrdil.

## VII. Posouzení věci soudem

27. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloby jsou **důvodné**.
28. Jak již bylo uvedeno, žalobce u správce daně podal daňová přiznání k dani z nemovitých věcí, přičemž uplatnil nárok na osvobození od daně dle v § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV, neboť pozemky nelze žádným způsobem využívat. Podle tohoto ustanovení se osvobozují *„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.“*
29. Výše označené pozemky žalobce jsou v katastru nemovitostí evidovány jako ostatní plocha (druh pozemku) a v třinácti případech neplodná půda (způsob využití), u třech pozemků jiná plocha (způsob využití). Aby mohl být pozemek osvobozen od daně podle výše uvedeného ustanovení, musí kumulativně naplnit dvě podmínky: jde o jeden z vyjmenovaných druhů pozemků, a zároveň jej nelze žádným způsobem využívat. Není sporu o tom, že pozemky žalobce jsou v katastru nemovitostí vedeny jako ostatní plocha. Pokud by tedy pro posouzení byl určující zápis v katastru, bylo by možno konstatovat, že pozemky formálně naplňují první podmínku pro osvobození od daně. Předmětem dokazování ve správním řízení bylo, zda pozemky lze či nelze nějakým způsobem využívat.
30. Jak soud výše uvedl, u pozemku je v katastru nemovitostí zapsáno, že jde o neplodnou půdu, popřípadě jinou plochu. Správce daně však není vázán zápisem v katastru nemovitostí, a to již z toho důvodu, že evidence způsobu využití pozemku v katastru nemovitostí není závazným údajem. Fakt, že jde o neplodnou půdu nebo jinou plochu

navíc nic nevyovídá o dalších možnostech využitelnosti pozemku (srov. bod 44 výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 7/2021 - 31). Pouhá neplodnost půdy z důvodu její nízké kvality svědčí pouze o tom, že pozemky nelze užívat k zemědělské produkci. Zapsaný způsob využití proto nezakládá automatický nárok žalobce na osvobození od daně z nemovitosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 21. 2. 2020, čj. 52 Af 53/2019 - 44). Takový údaj může být pouze indicií pro následné posouzení stavu pozemku. Bylo tedy na správci daně, aby možné využití pozemků vyhodnotil.

31. Důkazní povinnost k prokázání, že pozemky nelze žádným způsobem užívat, tíží žalobce. Žalobce k prokázání svého tvrzení předložil správci daně vyjádření Městského úřadu Luhačovice, stavebního úřadu z 12. června roku 2017, který na základě požadavku žalobce odsouhlasil, že jde o pozemky, které nelze žádným způsobem využít, jsou dobývacím prostorem, extrémně svažité, kamenité, zamokřené, dotčené dobývací technikou a trhacími pracemi. Dále předložil vyjádření souhlas obce Biskupice ze dne 12. 11. 2018 s tím, že předmětné pozemky nelze žádným způsobem využívat, jsou příkré a svažité, jsou na nich náletové dřeviny, které tvoří remízky, jsou ohroženy erozí.
32. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle §89 odst. 1 daňového řádu pokud má správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení ve výzvě uvede pochybnosti způsobem, který umožňuje daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost důkazů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
33. Správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností. Žalobce namítal, že správce daně neuvedl konkrétní skutečnosti, ze kterých mu pochybnosti plynuly. Tuto námitku soud shledal důvodnou. Pokud správce daně vyjádří pochybnosti, tíží ho důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového. V tomto ohledu správce daně nemá povinnost tvrzení či důkazy daňového subjektu přímo vyvrátit, ale pouze prokázat existenci vážných a důvodných pochyb (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
34. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce k daňovým přiznáním přiložil listiny, a to souhlasy Obce Biskupice a Městského úřadu s tím, že předmětné pozemky nelze využívat. Tím splnil své primární důkazní břemeno a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Správce daně následně vydal výzvy k odstranění pochybností. Ve výroku vyzval k odstranění pochybností ohledně úplnosti údajů u pozemku p.č. XC, neboť stavba na tomto pozemku není uvedena v katastru nemovitostí. Stavbu však nijak necharakterizoval a neuvedl, jak k tomuto zjištění dospěl. Ve vztahu k ostatním pozemkům rovněž neuvedl žádná skutková zjištění, ze kterých mu pochybnosti vznikly.
35. Ve svém rozhodnutí č. j. Afs 76/2015-58 ze dne 9. 5. 2016 Nejvyšší správní soud (NSS) připomněl, že obsahové náležitosti výzvy vydané podle §89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je nutné posuzovat v souladu s usnesením rozšířeného senátu čj.

9 Afs 110/2007-102. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně.

36. Z judikatury tedy vyplývá, že z výzvy musí být zřejmé, proč pochybnosti vznikly a v čem spočívají. Správce daně ale nezmínil žádnou konkrétní skutkovou okolnost, která by jeho tvrzené pochybnosti vyvolala. Správce daně se tedy v souvislosti s vydáním výzvy k odstranění pochybností dopustil nezákonného postupu. Ani v průběhu následujícího řízení nedošlo v této souvislosti k nápravě.
37. Správce daně ani žalovaný nevzaly ani následně vyjádření předložená žalobcem v potaz. Správce daně si vyžádal stanoviska Obecního úřadu Biskupice a Městského úřadu Luhačovice, ovšem pouze k otázce, zda se na předmětné pozemky nevztahuje rozhodnutí nebo opatření, kterým by bylo omezeno nebo znemožněno jejich užívání. Odpověď Městského úřadu Luhačovice byla negativní. Obecní úřad Biskupice sdělil, že kromě pozemku p.č. XP, který nemá žádné omezení, jsou pozemky v chráněném ložiskovém území, chráněném území pro zvláštní zásahy do zemské kůry a jejich omezení vyplývá z horního zákona. Správce daně i žalovaný argumentovali ve svých rozhodnutích tím, že z odpovědí oslovených úřadů je zřejmé, že tyto úřady nevydali žádné rozhodnutí zamezující užívání předmětných pozemků. To, že takové rozhodnutí nebylo vydáno, však nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k reálné využitelnosti pozemků a nikterak neneguje předchozí vyjádření uvedených úřadů o nevyužitelnosti. Přitom právě u místních orgánů lze mít za to, že jsou seznámeny s konkrétním stavem a situací v místě a svůj názor mají podložený reálnou znalostí. Žalobce názorem místních úřadů o nemožnosti využití pozemků opakovaně argumentoval, na postup správce daně si stěžoval, žalovaný ani finanční úřad to nevzali v potaz. Přitom bylo na nich, aby se touto otázkou zabývaly a s příslušnými orgány vyjasnili, co je k takovému názoru vedlo.
38. Správce daně provedl opakovaná místní šetření na místě. Žalobce zpochybňoval závěry zaměstnanců správce daně ohledně využitelnosti pozemků, označoval je za neodborné a laické. Rovněž zpochybňoval jejich způsobilost rozeznat v terénu hranice jednotlivých pozemků. Soud konstatuje, že ze správního spisu není zřejmé, jakým způsobem příslušní zaměstnanci v terénu ověřovali hranice pozemků. Z protokolů o místním šetření vyplývá, že v některých případech se na hranice pozemků dotazovali žalobce. Teprve při ústním jednání před soudem žalovaný sdělil, že k určování hranic došlo prostřednictvím mobilní aplikace. Soud nevyklučuje možnost zjišťování hranic tímto způsobem, bylo by však vhodné tuto skutečnost uvést v příslušném protokolu. Pokud se týká hodnocení pozemků, zaměstnanci správce daně postupovali podle příslušné metodiky, což samo o sobě nic nevypovídá o správnosti či nesprávnosti závěrů. Podstatné dle názoru soudu je, že tyto závěry nebyly nijak konfrontovány s názory místních úřadů o nevyužitelnosti pozemků. Přitom právě tato konfrontace by mohla věc vyjasnit. Nabízí se samozřejmě možnost odborného posouzení znaleckým posudkem, který bývá v obdobných věcech využíván. To je na zvážení účastníků, pokud bude vyvrácen názor místních úřadů o nevyužitelnosti pozemků.
39. Soud podotýká, že finanční úřady zastávaly názor, že podstatný je reálný stav předmětných pozemků a nejsou vázáni označením v katastru nemovitostí. Jak však vyplývá z protokolů o místním šetření, na částech pozemků byl popsán travnatý porost. Přesto však pozemky hodnotí dle zápisu v katastru. Soud v tom spatřuje rozpornost v jejich přístupu. Soud

neušla poznámka žalovaného uvedená při jednání v konečném návrhu, že by pro žalobce bylo výhodnější zařazení pozemků do kategorie trvalý travní porost.

40. Jak již bylo výše uvedeno, ve výzvě k odstranění pochybností nebyly zdůvodněny ani skutkové okolnosti, na základě kterých vznesl správce daně pochybnosti ohledně stavby na pozemku p.č. XC. V tomto směru bylo pochybení následně zmírněno šetřením správce daně a soud v této souvislosti neshledal postup správce daně nezákonným. Ohledně druhé posuzované stavby pochybnosti vzneseny nebyly. Dle názoru soudu se účastníci neliší v hodnocení staveb, pokud se týká jejich stavu, ale v hodnocení právním.
41. Námitky týkající se staveb, soud shledal nedůvodnými. Stavby vyhovují definici uvedené v §7 odst. 1) písm. a) bod 1. : *„Předmětem daně ze staveb a jednotek je, nachází-li se na území České republiky, zdanitelná stavba, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí dokončená nebo užívaná budova, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí budova podle katastrálního zákona.“* Podle §2 písm. l) katastrálního zákona se rozumí *„budovou nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí“*.
42. Je zřejmé, ZDNL sice odkazuje na pojem uvedený v katastrálním zákoně, nikde však není uvedeno, že by se muselo jednat o stavbu zapsanou v katastru nemovitostí. Jak je nesporné, stavby nejsou v současné době v dobrém technickém stavu. Otázka možnosti jejich reálného užívání není ve věci podstatná. Žalobce nerozporoval, že by se nemělo jednat o stavby dokončené. Dle názoru soudu tedy jde o stavbu zdanitelné. Na podporu svého názoru soud cituje z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 5. 2017, č.j. 15 Af 54/2014-89: *„Soud dodává, že pokud by předmětem daně nebyly stavby, jež z hlediska faktického stavu nelze užívat, mohl by se vlastník stavby vyhnout placení daně tím, že by např. rozkryl část střechy nebo odstranil okna a tím učinil stavbu fakticky neužitelnou, což nepochybně zákonodárce nezamýšlel. Není proto podstatné, zda ta která stavba fakticky plní své funkce a je možné ji užívat, nýbrž výhradně to, zda odpovídá definici předmětu daně podle § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí.“*

### VIII. Závěr a náklady řízení

43. Vzhledem k uvedenému soud napadená rozhodnutí podle §78 odst. 1 zrušil. V dalším řízení finanční orgány zejména vyjasní stanoviska místních orgánů o nevyužitelnosti předmětných pozemků ve spolupráci s těmito orgány.
44. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Původně byly podány čtyři samostatné žaloby. U každé z žalob náleží odměna za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další písemné podání ve věci) a tři režijní paušály, a to ve výši 3 x 3 100 Kč a 3 x 300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy 10 200 Kč za každou žalobu, celkem za čtyři žaloby 40 800 Kč. Následně došlo ke spojení žalob ke společnému projednání. Po spojení žalob náleží odměna za dva úkony právní služby (další písemné podání ve věci a účast při jednání před soudem) a dva režijní paušály, a to ve výši 2 x 9 100 Kč a 2 x 300 Kč [§12 odst. 3, § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], celkem 18 800 Kč. Dále byla přiznána náhrada cestovních a

hotových nákladů podle §13 advokátního tarifu , a to jízda osobním automobilem Mercedes Benz GLK, reg. zn. X, prům. spotřeba 6,8 litru nafty na 100 km., vzdálenost Uherské Hradiště – Brno a zpět 150 km, cena nafta dle doloženého dokladu 46,50 Kč za litr. Dle vyhlášky č. 511/2021, §1 odst. 4 činí sazba za 1 km 4,70Kč, za 150 km je to 705 Kč. Cena pohonných hmot 474.3 Kč. Celkem tedy náhrada 1 179 Kč. Za doložené parkovné byla přiznána náhrada 90 Kč. Náhrada za promeškaný čas při cestě k soudnímu jednání a zpět za 6 půlhodin činí dle §14 odst. 3 advokátního tarifu 600 Kč. Celkem byla přiznána odměna za poskytnutí právní služby 61 469 Kč. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 12 908 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatky za čtyři žaloby 12 000 Kč. Celková náhrada nákladů činí 86 377Kč. K jejímu zaplacení určil soud přiměřenou lhůtu.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno dne 31. března 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu