



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: P. Š., narozený X
bytem X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52858/19/5100-31462-804325

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52858/19/5100-31462-804325, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4.863,84 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce v přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2018 uplatnil nárok na osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „ZDNOV“), podle něhož „[o]d daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat“, a to u pozemků parc. č. X a X v k. ú. B. a pozemků p. č. X, X a X v k. ú. B., a dále nárok na osvobození daně podle § 4 odst. 1 písm. o) téhož zákona „[o]d daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky zastavěné stavbou podle

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

stavebního zákona, která je dálnicí, silnicí, místní komunikací, veřejnou účelovou komunikací, stavbou drah a na dráze, leteckou, vodních cest a přístavů, pokud jsou v souladu s kolaudačním rozhodnutím nebo kolaudačním souhlasem stavebního úřadu užívány k veřejné dopravě, a to v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb, a jiné pozemky určené pro veřejnou dopravu“, a to u pozemků p. č. X, X a X v k. ú. B.

2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 17. 8. 2018, č. j. 1608656/18/3109-70461-809594 daň ve výši 904 Kč. Nárok žalobce na osvobození pozemků od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) ZD NV správce daně neuznal s odůvodněním, že u všech dotčených pozemků je v katastru nemovitostí zapsán druh pozemků ostatní plocha, avšak uplatněný důvod osvobození (výskyt ekologicky hodnotných prvků) se vztahuje jen k pozemkům, které jsou evidovány jako druh pozemků orná půda nebo trvalý travní porost, přičemž podle správce daně se nejedná ani o pozemky, které by nebylo možné žádným způsobem užívat. Nárok na osvobození uplatňovaný žalobcem u pozemků v k. ú. B. podle § 4 odst. 1 písm. o) ZD NV uznal správce daně v plném rozsahu jen u pozemku parc. č. X. U pozemku parc. č. X jej uznal jen k 169 m² (z celkových 195 m²) a u pozemku parc. č. X jen k 63 m² z celkových 285 m²).
3. K odvolání žalobce žalovaný ve výroku uvedeným rozhodnutím platební výměr změnil a vyměřenou daň snížil o 7 Kč na částku 897 Kč, neboť v případě pozemku parc. č. X v k. ú. B. dospěl k závěru, že osvobození [nadto podle § 4 odst. 1 písm. n) a nikoli o) ZD NV] lze vztáhnout k výměře 244 m² a nikoli jen 63 m².

II. Žaloba a vyjádření žalovaného

4. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného i správce daně. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) žalovaný vyložil nesprávně § 4 odst. 1 písm. k) ZD NV a nevypořádal se s argumenty uplatněnými žalobcem na podporu jeho výkladu tohoto ustanovení, jehož smyslem je motivovat vlastníky pozemků skrze úlevu na dani z nemovitých věcí k zachování krajinnotvorných prvků (mezí, hájů, remízků), které v krajině plní nezastupitelné ekologické funkce, pročez je nerozhodné, jak je pozemek, na němž se nacházejí, evidován v katastru nemovitostí, přičemž při opačném výkladu dochází k absurdní situaci, kdy nárok na osvobození pozbyvají pozemky, u nichž zápis v katastru nemovitostí odpovídá skutečnosti;
 - b) odkaz žalovaného při výkladu pojmu „*pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*“ na sportovní či rekreační využití pozemků po odstranění náletových dřevin, či využití jako honitba, v podstatě vyprazdňuje množinu nevyužitelných pozemků a vylučuje z ní i pozemky, u nichž žalovaný sám nevyužitelnost připouští, neboť sportovně lze využít i skálu, močál lze vysušit, rokli zasypat, strž je součástí honitby atd., to však zákonodárce nezamýšlel, neboť nehodlal zdaňovat takové pozemky stejnou sazbou jako pozemky zastavěné bez ohledu na disproporci v užitku, který takový pozemek vlastníku přináší;
 - c) finanční správa zastávala stejný výklad § 4 odst. 1 písm. k) ZD NV jako žalobce téměř 25 let, po vydání nové metodiky 1. 1. 2017 však přešla k výkladu opačnému a zcela nesprávnému, aniž by takový obrat odůvodnila;

- d) žalovaný nemohl vytknout žalobci neunesení důkazního břemene, pokud neprovedl žalobcem opakovaně navrhovaný důkaz místním šetřením, při němž by bylo zjištěno, kudy vedou hranice pozemků žalobce a zda se předmětné meze, remízky či větrolamy nacházejí „v lese“ nebo na zemědělské půdě;
- e) bez řádného vytyčení hranic pozemků nelze učinit ani závěr o zemědělském využívání částí žalobcových pozemků, neboť zahrnutí části pozemku do půdního bloku dle evidence půdy nevyovídá nic o tom, že je tato půda skutečně zemědělsky užívána, přičemž žádný zemědělec s žalobcem nikdy nekomunikoval, tudíž mají i tito zemědělci evidentně za to, že na pozemcích žalobce nehospodaří;
- f) žalovaný měl při určení výměry zemědělsky využívaných částí pozemků, považoval-li vytyčení hranic odborně způsobilou osobou za nevhodné, uplatnit zásadu v pochybnostech ve prospěch, neboť zjištění učiněná z mapových podkladů nemohou být přesná, jelikož sám ČÚZK připouští u geometrického a polohového určení odchylku v řádu metrů, další zkreslení přináší ortofotomapa a nepřesnost jejího překryvu s katastrální mapou.
5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Provedení místního šetření žalobce dle žalovaného v odvolacím řízení nenavrhoval. Podklady, které si správce daně opatřil, byly dostatečné pro určení daně, a žalovaný nemá pochybnosti o správnosti údajů z veřejného registru půdy LPIS. Žalobce měl dostatečný prostor doložit jiné důkazní prostředky, což neučinil. Dále žalovaný odmítl tvrzení, že by byla v důsledku jeho výkladů množina nevyužitelných pozemků prázdnou, neboť pokud by žalobce prokázal, že se jedná o nepřístupný terén, bylo by mu osvobození uznáno. K tomu odkázal na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka 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 soud aproboval závěr žalovaného, že musí být vyloučeno jakékoliv využití pozemku, přičemž v pochybnostech přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Závěrem popřel, že by před 1. 1. 2017 orgány finanční správy vykládaly § 4 odst. 1 písm. k) ZD NV odlišně a namítl, že žalobce odlišnou správní praxi neprokázal. Připustil pouze, že finanční správa přistoupila k důkladnějšímu prověřování oprávněnosti uplatňovaných nároků na osvobození od daně.
6. V dalším vyjádření ze dne 24. 6. 2021 žalovaný uvedl, že si je sice vědom výkladu § 4 odst. 1 písm. k) ZD NV v nových rozsudcích Nejvyššího správního soudu, nicméně zdůraznil, že základní nezbytnou podmínkou osvobození pozemku od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) ZD NV je to, že se na takovém pozemku skutečně ekologicky hodnotný prvek nachází. Tato podmínka však dle žalovaného u posuzovaných pozemků splněna nebyla, což dokládá sdělení Státního zemědělského a intervenčního fondu (dále jen „SZIF“) ze dne 14. 12. 2020, který k dotazu správce daně, zda byl u předmětných žalobcových pozemků podán podnět k zaevidování ekologicky významného prvku (dále jen „EVP“) podle § 4 odst. 1 písm. k) bodu 2 ZD NV po novele, či zda se na nich EVP nachází, sdělil, že ani jedna z parcel podmínky EVP nesplňuje. Jelikož tedy orgán státní správy příslušný k vedení evidence EVP dospěl k závěru, že se na pozemcích žalobce nenachází EVP, s nimiž zákonodárce spojuje nárok na osvobození od daně, nemohlo by být žalobci osvobození přiznáno.

7. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých stanoviscích. Závěr SZIF vyplývající ze sdělení ze 14. 12. 2020 žalobce rozporoval předložením protokolu o jednání na SZIF ze dne 1. 7. 2021.

III. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
9. Krajský soud nejprve shrne relevantní skutečnosti vyplývající z obsahu správního spisu:
10. Žalobce uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období 2018 nárok na osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV u pozemků parc. č. X a X v k. ú. B. s popisem „*jedná se o pozemky remízku a větrolamu na mezích na TTP*“, a dále u pozemků p. č. X, X a X v k. ú. B. s popisem „*p. p. č. X je pozemkem meze na orné půdě; p. p. č. X a X jsou pozemky remízku a větrolamu na mezích na orné půdě*“. Dále uplatnil nárok na osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. o) ZDNLV u pozemků p. č. X, X a X v k. ú. B. s popisem „*p. p. č. X, X a X jsou pozemky veřejně přístupné polní a lesní cesty*.“
11. Dále soud z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně započal odstraňování pochybností výzvou ze dne 8. 3. 2018, v níž však žalobce vyzval pouze k tomu, aby ve vztahu k pozemkům, u kterých žalobce žádal osvobození podle § 4 odst. 2 písm. o) ZDNLV, prokázal skutečnosti uvedené v daňovém přiznání potvrzením silničního správního úřadu o tom, že jsou předmětné pozemky zastavěné stavbou dle silničního zákona, zda jsou v souladu s kolaudačním rozhodnutím či souhlasem a jsou užívány k veřejné dopravě. Ve vztahu k uplatněnému nároku na osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV správce daně žalobci sdělil, že nacházejí-li se remízky, háj, větrolam nebo mez na jiném druhu pozemku než na orné půdě či trvalých travních porostech, nelze osvobození přiznat.
12. Žalobce v reakci na výzvu v podání ze dne 9. 4. 2018 rozvedl svůj výklad § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV, poukázal na absurdity plynoucí z lpění na tom, aby se chráněné krajinnotvorné prvky musely nacházet na pozemcích evidovaných v katastru nemovitostí jako orná půda nebo trvalý travní porost, a dále doplnil, že jakkoli považuje svůj výklad za správný, pokusí se obstarat potvrzení příslušných obcí o nevyužitelnosti předmětných pozemků. Ani přes poskytnutí a následné prodloužení lhůty nicméně žalobce k tvrzené nevyužitelnosti pozemků nic nedoložil.
13. Dne 11. 6. 2018 sdělil správce daně žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností. Uvedl, že osvobození pozemků od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNLV brání skutečnost, že se nejedná o pozemky evidované v katastru nemovitostí jako orná půda či trvalý travní porost, jakož i skutečnost, že dle vyjádření řady institucí, které si správce daně obstaral, se nejedná o pozemky nevyužitelné, neboť je na nich částečně zemědělsky hospodařeno, nebyla vydána žádná rozhodnutí bránící žalobci obdělávání, hospodaření či jiné využívání, nejde o pozemky ve zvlášť chráněných územích ani pozemky nehonební. Dále správce daně uvedl, že ve vztahu k pozemkům, u nichž žalobce nárokoval osvobození podle § 4 odst. 1 písm. o) ZDNLV sice rovněž obstaral vyjádření příslušných úřadů, avšak pro přetrvávající pochybnosti provedl dne 7. 6. 2018 místní šetření, při němž zjistil, v jakém

rozsahu tyto pozemky fakticky zabírají stavby cest, a jen v tomto rozsahu tedy nárokované osvobození uznal.

14. Žalobce v podání ze dne 17. 7. 2018 vytkl správci daně, že se nevypořádal s jeho argumenty, a dále namítl, že i pokud by bez jeho vědomí někdo na jeho pozemku zemědělsky hospodařil, nelze bez vytýčení pozemků v terénu dospět k závěru, že by byly celé tyto pozemky využitelné, neboť např. z pozemku parc. č. X v k. ú. B. je zemědělsky využíván jen zlomek. Ani pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. o) ZDNV dle žalobce nemohou být místní šetření či nepřesné mapové podklady dostatečným důkazem, nýbrž mělo být provedeno vytýčení.
15. Správce daně se s argumentací žalobce neztotožnil, v úředním záznamu ze dne 17. 8. 2018 setrval na svém výkladu § 4 odst. 1 písm. k) ZDNV, vysvětlil, jak pojímá „nevyužitelnost“ pozemku, a zdůraznil důkazní břemeno daňového subjektu ohledně skutečností, na nichž zakládá nárok na osvobození, které žalobce dle jeho názoru neunesl. K námitce nepřesného určení rozsahu ploch zabíraných stavbami komunikací správce daně uvedl, že žalobce sám, ač jej tížilo důkazní břemeno, žádné důkazy nedoložil, přičemž správce daně se snažil věrohodně prověřit uplatněné nároky na osvobození, a to tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Platebním výměrem z téhož dne rozhodl způsobem uvedeným výše.
16. V odvolání žalobce zopakoval námitky uvedené již v podání ze dne 17. 7. 2018, vyjádřil nesouhlas s pojetím „nevyužitelnosti“ pozemku dle správce daně, navrhl, aby otázka využitelnosti předmětných pozemků byla prověřena místním šetřením, dále namítl, že považoval-li správce daně vytýčení hranic pozemků pro účely prověřování nároku na osvobození od daně za nevhodné, měl v pochybnostech rozhodnout v jeho prospěch.
17. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že vyměřenou daň nepatrně snížil způsobem popsaným výše s tím, že s částečně odlišným právním posouzením i částečně odlišným skutkovým zjištěním žalobce předem seznámil a dal mu možnost se k nim vyjádřit.
18. Z obsahu správního spisu tedy vyplynulo, že ve vztahu k pozemkům parc. č. X a X v k. ú. B. a pozemkům p. č. X, X a X v k. ú. B. nárokoval žalobce osvobození od daně ze dvou důvodů uvedených ve výše citovaném § 4 odst. 1 písm. k) ZDNV. Primárně z důvodu, že se jedná o *pozemky remízku, hájí a větrolamů a mezi na orné půdě či trvalých travních porostech*, a sekundárně z důvodu, že se jedná o *pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*.
19. Primární důvod správce daně i žalovaný shodně odmítli s odůvodněním, že v rozporu s jednoznačným požadavkem zákona se daně osvobození vztahuje jen k pozemkům, které jsou v katastru nemovitostí evidovány jako druh pozemků orná půda nebo trvalý travní porost.
20. K tomu je třeba uvést, že byť z pohledu čistě gramatického výkladu měly orgány finanční správy pravdu, zatímco jazykový rozbor žalobce rozvedený v jeho podáních správný nebyl, v komplexu byla žalobcova argumentace teleologickým výkladem správná. Za pravdu mu v tomto ohledu dal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021-33, věc A., č. 4214/2021 Sb. NSS, v němž po obsáhlém historickém výkladu dospěl k závěru, že *„ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2019, je třeba vykládat tak, že nachází-li se remízek, háj, větrolam či mez po změnách ve vedení katastru nemovitostí na pozemku*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

evidovaném v katastru nemovitostí jako ostatní plocha, je třeba zkoumat, zda plní ekologickou funkci, pro niž zákonodárce osvobození od daně z nemovitých věcí stanovil. Plní-li ji, nelze osvobození od daně nepřiznat jen proto, že se tyto prvky nenacházejí na pozemku evidovaném jako orná půda, nebo trvalý travní porost.“ V podrobnostech viz odůvodnění tohoto rozsudku dostupné na www.nssoud.cz. S tímto závěrem se záhy ztotožnil i desátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021-49.

21. Žalovaný sice v doplnění vyjádření k žalobě správně zdůraznil, že základní podmínkou pro přiznání osvobození je především samotná existence některého z uvedených typů ekologicky hodnotných krajinných prvků na posuzovaných pozemcích, avšak tuto skutečnost neučinil žalovaný ani správce daně v daňovém řízení nikdy spornou. Orgány finanční správy totiž vždy akcentovaly jen v katastru zapsaný druh pozemku, tj. vycházely (zcela pochopitelně) z opačné logiky, tedy nepovažovaly za důležité zabývat se tím, zda se vůbec mez na pozemku parc. č. 475 v k. ú. B., či remízky, resp. větrolamy na pozemcích parc. č. X a X v k. ú. B. a na pozemcích parc. č. Xa X v k. ú. B. nacházejí, jak žalobce tvrdil v daňovém přiznání, neboť osvobození od daně dle jejich závěru stejně bránila skutečnost, že se jedná o pozemky evidované v katastru nemovitostí jako ostatní plocha. Tvrzená existence těchto ekologických prvků tak zůstala v řízení nezpochybněna a žalobce nebyl správcem daně vyzván ani k tomu, aby právě tuto skutečnost, tj. existenci tvrzených ekologických prvků prokázal.
22. Snažil-li se žalovaný teprve v doplnění vyjádření k žalobě dodatečně zdůvodnit a prokázat, že nárok na osvobození předmětných pozemků by žalobci nemohl být uznán již s ohledem na nesplnění oné základní podmínky, snažil se tak opřít výrok rozhodnutí o zcela odlišný důvod, než o jaký jej v napadeném rozhodnutí ve skutečnosti opřel, což je však v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů, která zhojování vad napadeného rozhodnutí v podobě doplňování či nahrazování jeho odůvodnění až ve vyjádření k žalobě označuje za nepřípustné (viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58).
23. Nadto je třeba uvést, že evidování příslušného ekologického prvku v evidenci EVP podle zákona upravujícího zemědělství se stalo podmínkou osvobození pozemků od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) bodu 2 ZDNLV teprve s účinností od 1. 1. 2020 (na základě zákona č. 364/2019), tudíž sdělení SZIF z prosince 2020 o stavu evidence těchto prvků nemůže být relevantním důkazem o jejich neexistenci na předmětných pozemcích ve zdaňovacím období roku 2018. Existencí či neexistencí tvrzených ekologických prvků na předmětných pozemcích v roce 2018 se SZIF dle obsahu u jednání provedeného sdělení ze dne 14. 12. 2020 zřetelně nezabýval, přičemž z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 7. 2021, č. j. SZIF/2021/0449709 dokonce vyplývá, že SZIF připustil, že se u většiny posuzovaných pozemků nezabýval faktickým stavem vůbec, ačkoli ve sdělení ze dne 14. 12. 2020 jejich stav hodnotil.
24. Ačkoli již výše uvedené samo o sobě nezbytně vede soud k povinnosti žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit, je třeba se vypořádat i s dalšími žalobními námitkami zejména procesního charakteru, neboť jejich vypořádání může sloužit žalovanému v dalším postupu v řízení.
25. Pokud jde o možnost osvobodit pozemky žalobce od daně případně z důvodu, že se jedná o *pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*, ztotožňuje se krajský soud s žalovaným v tom, že důkazní břemeno v tomto ohledu tížilo žalobce, který jej neunesl. Správce daně v rámci vlastní vyhledávací činnosti opatřil vyjádření obecních úřadů obcí

Bušín a Ruda nad Moravou, v jejichž katastrech se nachází předmětné pozemky, vyjádření SZIF a mapové podklady. Z informace, kterou dne 27. 4. 2018 poskytla obec Bušín po provedeném místním šetření k pozemkům žalobce v jeho katastru, vyplývá, že na pozemku p. č. X se nachází náletové křoviny, pozemek p. č. X se nachází na louce a pozemek p. č. X zasahuje do louky a na části rostou náletové křoviny a stromy. Z vyjádření k využití pozemků v k. ú. B. ze dne 18. 4. 2018 vyplývá, že větší část pozemku p. č. X je součástí louky, mírně svažité, na části pozemku se pravděpodobně nachází uměle vytvořená „hromadnice kamení“ a náletové dřeviny, a dále že asi $\frac{3}{4}$ pozemku X jsou součástí mírně svažité louky, zbylá část je porostlá náletovými dřevinami. Z vyjádření SZIF ze dne 23. 4. 2018 vyplynulo, že 156 m² z celkových 566 m² pozemku p. č. X a 295 m² z celkových 1501 m² pozemku p. č. X v k. ú. B. užívá Z. I., a dále že 46 m² z celkových 61 m² pozemku p. č. X, 425 m² z celkových 931 m² pozemku p. č. X a 278 m² z celkových 1724 m² pozemku p. č. X v k. ú. B. užívá A. J.

26. Správce daně tak ohledně využitelnosti předmětných pozemků učinil relevantní zjištění, která logicky vyhodnotil tak, že se jedná o pozemky, o nichž nelze uzavřít, že by je nebylo možné nijak využívat, neboť se jedná o pozemky snadno přístupné a dokonce částečně zemědělsky obhospodařované. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěrem orgánů finanční správy v tom, že nevyužitelností pozemku je pro potřeby posuzování nároku na osvobození od daně nutné posuzovat objektivně, nikoli subjektivně, jakož i s tím, že využitelnost pozemku nelze ztotožnit s využitelností zemědělskou. Za nevyužitelný bude, jak podrobně zdůvodnil žalovaný v napadeném rozhodnutí, možné označit zejména pozemek s výraznou terénní nerovností, či příkladem uváděný močál, nikoli však pozemek pouze zanedbaný. Žalobce sice, jak vyplývá ze shrnutí obsahu správního spisu, navrhoval provedení místního šetření, neuvedl však jediné pozitivní tvrzení, k jehož prokázání by měl tento důkaz sloužit. Žalobce netvrdil existenci jakýchkoli okolností, jež by ten který pozemek měly činit nevyužitelným. V takové situaci nelze správci daně vytýkat, že tento důkaz neprovedl, toliko je třeba mu vytknout, že neprovedení navrhovaného důkazu nezdůvodnil.
27. Námitku ohledně údajné změny výkladu předmětného ustanovení a tím porušení jeho legitimního očekávání žalobce nepodložil žádným důkazem. Nekonkretizoval, jaký byl výklad předmětného ustanovení ze strany správce daně před 1. 1. 2017, ani neuvedl, zda a jaký měl tento výklad v praxi dopad na zdanění jeho vlastních pozemků před tímto datem. Námitka je proto nedůvodná.
28. K námitkám nepřesného vytyčení hranic pozemků, resp. nepřesného vymezení částí pozemků, na nichž se mají nacházet tělesa pozemních komunikací, krajský soud shodně s žalovaným zdůrazňuje, že ve vztahu k nároku na osvobození je to skutečně žalobce, jehož ohledně tvrzení, že se jedná o pozemek zatížený stavbou pozemní komunikace, tíží důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací. Primární iniciativa (povinnost tvrzení), jakož i povinnost prokázat vlastní tvrzení přísluší daňovému subjektu. Současně sice platí, že vyjde-li při řízení najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji správce daně vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Takový postup je zcela nad

rámec povinností správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).

29. Aplikováno na posuzovaný případ to znamená, že důkazní břemeno ohledně tvrzení, že se na pozemcích v k. ú. B. nachází veřejně přístupné polní a lesní cesty, tj. veřejně přístupné prostory ve smyslu § 4 odst. 1 písm. n) ZDNV, tížilo žalobce, který byl povinen prokázat existenci i rozsah, v jakém tyto cesty plochu předmětných pozemků zabírají. Byli v tomto ohledu nečinným, nemůže namítat, že správce daně, který v jeho prospěch ověřil, že se na předmětných plochách skutečně nacházejí veřejné cesty, neopatřil v jeho prospěch i „kvalitnější důkazy“ v podobě přesného zaměření ploch, které tyto cesty na daných pozemcích zabírají. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu bylo povinností žalobce svá tvrzení prokázat, to však žalobce neučinil. Nadto krajský soud poukazuje na skutečnost, že kromě zmiňované nepřesnosti žalobce v daňovém řízení ani v žalobě netvrdil, v jakém konkrétním rozsahu, tj. o kolik m², jsou podle něj zjištěné správních orgánů nepřesné. I tyto námitky proto soud hodnotí jako nedůvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

30. Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s., spočívající v nesprávném výkladu aplikované právní normy. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude žalovaný povinen nejprve najisto postavit, zda se v roce 2018 na předmětných pozemcích žalobce, vůči nimž nárokoval osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) ZDNV, nacházely remízky, háje, větrolamy či meze na orné půdě, popř. trvalých travních porostech, a následně na zjištěný skutkový stav aplikovat příslušné ustanovení dle rozsudku *AGRO*. Právními názory soudu je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
31. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 4 863,84 Kč představuje: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náhrada ušlého výdělku žalobce ve výši 1 863,84 Kč, jakožto osminásobek hodinové mzdy, kterou žalobce doložil potvrzením zaměstnavatele ve výši 232,98 Kč, přičemž zohlednil, že s ohledem na vzdálenost bydliště žalobce od soudu a dobu konání soudního jednání nebylo možné, aby dne 18. 1. 2022 žalobce část pracovní doby odpracoval. Soud však žalobci nepřiznal jím nárokovanou paušální náhradu nákladů řízení, neboť z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79 a ze dne 5. 3. 2015, č. j. 6 Ads 299/2014-25) vyplývá, že v soudním řízení správním se neuplatní vyhláška č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu. K náhradě nákladů stanovil soud žalovanému přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci rozsudku.

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.

Olomouc 18. ledna 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.