



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **K. K.**  
bytem X  
zastoupený advokátkou Mgr. Hanou Erbsovou  
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2022, č. j. 36280/22/5200-10422-709827,

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2022, č. j. 36280/22/5200-10422-709827, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Mgr. Hany Erbsové.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda měla být žalobci doměřena daň z příjmu fyzických osob („DPFO“) na základě bezúplatně zřízeného práva stavby. Resp., zda bylo právo stavby

samostatným bezúplatným příjmem žalobce ve smyslu § 10 odst. 1 písm. n) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“).

2. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 6. 10. 2022, č. j. 36280/22/5200-10422-709827, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj („správce daně“) ze dne 22. 1. 2021, č. j. 158804/21/3005-51524-709499. Tím byla žalobci doměřena DPFO ve výši 163 485 Kč a stanoveno penále ve výši 32 697 Kč.
3. Žalobce uzavřel dne 1. 7. 2016 se starostou obce Řícmanice předběžnou dohodu o spolupráci („předběžná dohoda“), podle níž měla obec zřídit žalobci bezúplatné právo stavby k pozemkům, které má ve svém vlastnictví, a žalobce na těchto pozemcích na své náklady vybudovat hřiště pro využití obcí a veřejností. Žalobce následně vybudoval na pozemcích obce X parc. č. XA, XB, XC, XD v k. ú. X víceúčelové hřiště. Smlouvou ze dne 16. 2. 2017 pak bylo obcí Řícmanice zřízeno na těchto pozemcích právo stavby. Správce daně po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že bezúplatné zřízení práva stavby je nepeněžitým příjmem žalobce, který neprokázal, že by se jednalo o příjem osvobozený od daně nebo že by jej zdanil. Žalobce neprokázal ani výši předmětného příjmu, a proto jej správce daně ocenil v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a vyhláškou ministerstva financí č. 441/2013 Sb., oceňovací vyhláškou. Na základě (nejen) této skutečnosti správce daně doměřil žalobci daň z příjmů; žalovaný se s jeho závěry ztotožnil.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné, neboť vychází z nesprávného posouzení právní otázky, nesprávně zjištěného skutkového stavu i nezákonného hodnocení důkazů. Správní orgány podle něj svým postupem upřednostnily formální postup před skutečným obsahem právních jednání, čímž došlo ke zdanění pouze zdánlivého, nikoliv reálného zvýšení majetku žalobce.
5. Cílem a účelem právního jednání bylo vybudovat v obci Řícmanice multifunkční hřiště. Žalobce postavil hřiště s vědomím obce Řícmanice, náležela by mu tedy za stavbu hřiště plná náhrada účelně vynaložených výdajů podle § 1084 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Povinnost k náhradě nákladů byla mezi žalobcem a obcí vypořádána bezúplatným zřízením práva stavby na dobu 20 let a poskytnutím částečné náhrady vynaložených prostředků ve výši 1 500 000 Kč. Ze smlouvy o zřízení práva stavby plyne, že kdyby žalobce výdaje nejdříve nevynaložil, neměla by obec žádný důvod zřízovat ve prospěch žalobce bezúplatné právo stavby. Zřízení práva stavby je totiž náhradou nákladů, které žalobce na stavbu vynaložil, a z toho důvodu bylo zřízeno bezúplatně. Z daňového pohledu se proto nejedná o bezúplatné plnění, ale o nepeněžitý příjem, který byl získán výměnou za protiplnění. Správní orgány tak vycházely pouze z formálního znění smlouvy o zřízení práva stavby, nikoliv ze skutečného obsahu právních jednání.
6. Bezúplatný příjem je příjmem, za který nebylo poskytnuto protiplnění. Žalobce však v tomto případě nepochybně musel nejdříve vynaložit výdaje, aby náhradou za ně získal právo stavby. Žalobce tedy nejdříve obec obohatil, a až následně bylo toto obohacení vypořádáno. Logicky proto právo stavby nemohlo být zřízeno úplatně, jelikož by došlo k dalšímu obohacení obce. Výdaje na postavení hřiště tak bezprostředně souvisely s dosažením zdanitelného příjmu, který správní orgány spatřují v bezúplatně nabytém právu stavby. Byť žalobce uznává, že se soukromoprávně nejspíše nejedná o nejvhodnější způsob

vypořádání vzájemných vztahů, podstatný je skutečný úmysl a účel právního jednání, který správní orgány nezohlednily.

7. Předmětem zdanění příjmu podle ZDP může být pouze zisk. Správní orgány však vytvořily konstrukci, kterou došlo *de facto* ke dvojímu zdanění. Nejdříve zdanily příjmy žalobce, které poté použil na stavbu hřiště. Následně je prostřednictvím údajně bezúplatného práva stavby (jehož součástí je i stavba hřiště) zdanily podruhé, aniž by přihlédly k výdajům, které se k zisku práva stavby vážou. Ve skutečnosti tak majetek zvýšen nebyl, správní orgány zdanily pouze zdánlivý příjem. Zvláště v případě, kdy správní orgány uznaly část výdajů na stavbu hřiště jako daňově uznatelný výdaj proti dosaženému příjmu ve výši 300 000 Kč, se jeví nesmyslné neuznat výdaje i proti nepeněžitě formě protiplnění, právu stavby. Totožnou skutečnost tak správní orgány posuzují bez náležitého odůvodnění odlišně. Přijetí náhrady vynaložených výdajů nevede ke zvýšení majetku žalobce, ale naopak kompenzuje jeho úbytek.
8. I když žalobce uvedl, že se podle jeho názoru nejedná o bezúplatný příjem, ale o nepeněžitě protiplnění, vznesl námitky také proti ocenění práva stavby jako bezúplatného příjmu, jak jej kvalifikovaly správní orgány. Správce daně vycházel z ustanovení, která upravují ocenění práva stavby včetně ceny již zřízené stavby, která se stává jeho součástí. V konečném důsledku se metodika stanovení ceny tedy odvozuje i od ceny stavby. To u žalobce vedlo k absurdním důsledkům, jelikož mu byla doměřena daň i dle výše finančních prostředků, které vynaložil na vybudování stavby, ale nebylo mu umožněno tyto výdaje uplatnit jako daňově uznatelné.
9. Žalobce stavbu postavil z vlastních zdaněných prostředků, což správní orgány nezpochybnily. Z vlastního majetku tedy navýšil hodnotu práva stavby. Pokud nelze stanovit hodnotu práva stavby tak, že bude vyloučena cena stavby zbudované na náklady žalobce, je zde zároveň dána přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji vynaloženými na vybudování stavby a příjmem, který žalobce nabytím práva stavby získal. Správní orgány zkrátka nemohou prohlásit, že výdaje na stavbu hřiště se ziskem příjmu v podobě práva stavby nespojují.
10. Závěry napadeného rozhodnutí jsou proto v rozporu s ústavními principy (právo vlastnit, pokojně užívat majetek, daně a poplatky lze ukládat pouze na základě a v mezích zákona). Žalobce také poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, kterými podporoval svá tvrzení. Namítal, že hodnocení důkazů správními orgány vykazovalo znaky libovůle. Namítal také povinnost respektovat při správě daní zásadu materiální správnosti.
11. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i prvostupňového správce daně a uložil žalovanému povinnost k náhradě nákladů řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že argumentace žalobce je shodná s argumentací v odvolání, pouze je podrobnější, a odkázal na napadené rozhodnutí. Žalobce podle něj neprokázal, že by příjem byl příjmem osvobozeným, že příjem zdanil ani neprokázal výši předmětného příjmu. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl s tím, že žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.
13. Na základě smlouvy o zřízení práva stavby bylo bezúplatně zřízeno právo stavby ve prospěch žalobce, čímž došlo ke zvýšení majetku ve smyslu § 10 odst. 1 písm. n) ZDP, tj. formou bezúplatného příjmu. Právo stavby vzniká dnem zápisu do katastru nemovitostí,

proto právě ke dni zápisu vznikl žalobci majetkový prospěch. Tímto majetkovým prospěchem je vlastnictví práva stavby, které žalobce opravňuje mít po dobu trvání práva stavby na pozemcích cizího vlastníka stavbu hřiště. Tím, že žalobce neprokázal hodnotu tohoto nepeněžního příjmu, přistoupil správce daně k vlastnímu ocenění.

14. Správce daně posoudil skutkový stav podle skutečného stavu, když z předložených listin vyhodnotil, že žalobce od obce zdarma nabyt právo stavby. Žalobce nejdříve tvrdil, že smlouva byla bezúplatná z důvodu legalizace stavby a že se nejedná o peněžní ani nepeněžní příjem. V odvolacím řízení naopak tvrdil, že se jednalo o protiplnění.
15. Ve smlouvě není uvedeno, že by podmínkou pro její uzavření bylo předchozí vybudování stavby hřiště, ani že by zřízení práva stavby bylo protiplněním za stavbu hřiště, jak se snaží navodit žalobce. Pokud by však mělo dojít ke vzájemnému vypořádání, obec by žalobci za stavbu hřiště zaplatila a žalobce by pozbyl veškerá práva ke stavbě. Zřízením práva stavby si však udržel práva s danou nemovitou věcí nakládat. Žalobce sice s obcí uzavřel předběžnou dohodu o spolupráci, ze které vyplývá, že obec poskytne žalobci bezúplatné právo stavby, na kterých žalobce vybuduje hřiště. Toto právo však bylo zapsáno až později, ne před započítáním stavby. Smlouva o zřízení práva stavby skutečně legalizovala stavbu na cizím pozemku pro dodatečné povolení stavby. Zároveň však poskytla žalobci příjem ve formě možnosti stavbu na pozemku mít a vlastnit.
16. Žalobce tak sice vynaložil náklady na stavbu hřiště, ale jeho vlastnictvím se hřiště stalo až zřízením práva stavby, kdy bylo odděleno od pozemku obce. Předmětem zdanění v tomto případě ale není zřízení práva užívání ke stavbě, ani převod vlastnictví stavby, nýbrž příjem ve formě bezúplatného nabytí práva stavby. Výdaje je možné uplatňovat pouze k předmětu zdanění. Žalobce smlouvou o zřízení práva stavby nepořídil fyzickou stavbu hřiště (ke které by mohl výdaje uplatnit), ale právo stavby, a to bezúplatně. Výdaje předložené žalobcem na vybudování multifunkčního hřiště proto nelze považovat za výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení práva stavby, neboť podmíněnost mezi právem stavby a stavbou hřiště z žádných předložených důkazů nevyplývá. Stavba hřiště při výstavbě přirůstala k pozemku, a zřízením práva stavby byla od pozemku odtržena. Smlouvou získal žalobce právo stavbu legálně mít, a užívat, k pozemkům pak získal poživací právo. Žalovaný je názoru, že pokud dojde k nabytí práva stavby zdarma, nelze k takovému nepeněžitému příjmu uplatnit výdaje, protože žádné vzniknout nemohly. Žalobce tedy vynaložil výdaje na stavbu hřiště, tj. na konkrétní stavbu, ale nikoliv na předmět zdanění, tedy na zřízení práva stavby. To již z podstaty vzniklo bezúplatně, tj. bez výdajů.
17. Hodnota práva stavby je stanovena bez součinnosti žalobce podle oceňovacích předpisů. Vzhledem k bezúplatnému zřízení práva stavby jako nepeněžitému příjmu postupoval správce daně při ocenění v souladu s § 3 odst. 3 písm. a) ZDP a vypracoval ocenění ke stavu, kdy nastaly účinky vkladu práva stavby do katastru nemovitostí. Na pozemcích se v tu dobu již nacházela stavba hřiště, která byla součástí pozemku. Teprve zřízením práva stavby došlo k jejímu oddělení od pozemků, aby se stala součástí práva stavby. V případě, že by ke zřízení práva stavby došlo před realizací stavby, byla by cena práva stavby jiná. Na tom však již nemůže nic změnit ani smlouva ani dohoda. Žalobce si měl zajistit doklad o vymezení výše nepeněžitého příjmu za účelem vymezení výše pohledávky, která mohla být započtena za zřízení práva stavby. Pak by ovšem zřízení práva stavby nebylo bezúplatné, nýbrž úplatné. Jiná tvrzení žalobce neodpovídají listinným důkazům. Z těch naopak vyplývá, že žalobce právo stavby nekoupil, ani nezískal zápůjčkou, ale nabyt jej bezúplatně.

18. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2022, č. j. 30 Af 76/2020-49, ze kterého plyne, že se právo stavby oceňuje k okamžiku jeho vzniku. Konstatoval, že k námitkám ohledně libovůle se vyjádřil již v bodě 55 napadeného rozhodnutí. Závěrem uvedl, že žalobce nesprávně interpretuje zásadu materiální pravdy, která znamená, že podstatný je obsah úkonu, nikoliv jeho formální označení. Tato zásada neznamená, že správce daně musí vyhledávat důkazní prostředky ani interpretovat skutkový stav výhradně ve prospěch daňového subjektu.

#### IV. Replika, duplika a triplika

19. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. Uvedl, že byt právo stavby je nehmotná nemovitá věc, jeho součástí je také hmotná stavba. Výdaje na vybudování této součásti práva stavby jsou výdaje na právo stavby, které je podle žalovaného předmětem zdanění. Musela-li být stavba hřiště započtena do stanovené ceny stavby, pak jsou nepochybně výdaje na její vybudování uplatnitelnými výdaji. Dále žalobce upozorňuje, že je povinností žalovaného v řízení zahájeném z moci úřední zjistit a stanovit daň správně a přihlédnout ke všemu, co vyšlo najevo.
20. K replice žalobce podal žalovaný dupliku. Opětovně citoval rozsudek Krajského soudu v Brně, i navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2023, č. j. 4 Afs 24/2023-34. Z něj dovozoval, že hodnota stavby má být zahrnuta do ceny práva stavby i v případě, že náklady na stavbu hradil žalobce. Zopakoval, že zdanění podléhal příjem ve formě bezúplatného práva stavby, nikoliv převod stavby jako takové. Stavba již v době vzniku práva stavby existovala, a proto nebylo možné uplatnit výdaje na její postavení.
21. K duplice se žalobce vyjádřil triplikou. Poukázal na skutečnost, že žádný ze zmíněných judikátů nemohl být součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí, které bylo vydáno dříve než předkládaná soudní rozhodnutí. Dále uvedl, že jsou soudní rozhodnutí pro tuto věc nepřiléhavá, neboť předmětem sporu ve zmíněných soudních rozhodnutích byla daň z nabytí nemovitých věcí, nikoliv DPFO. ZDP využívá pro určení uznatelných výdajů zcela jiný princip, což bylo ve sporu reflektováno i užitím odlišných námitek, než je tomu v tomto případě.

#### V. Posouzení věci

22. Žaloba je důvodná.
23. Podle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP patří mezi ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku (pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9), bezúplatný příjem.
24. Pojem příjem je svým původem pojem ekonomický a ZDP přesně vyjádřenou obecnou definicí tohoto pojmu neobsahuje. Obecně lze označení příjem charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popřípadě i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vymezeno jako daňověprávní skutečnost, přičemž společnou charakteristikou takových příjmů (daňověprávních skutečností) je, že jsou objektem daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. října 2023, č. j. 8 Afs 370/2021-46). Jak dovodil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, za příjem podléhající předmětné dani je nutno pokládat zvýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 ZDP). Musí se však jednat o příjem skutečný a nikoliv zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka

reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o zvýšení zdánlivé.

25. Zákon neobsahuje ani definici pojmu bezúplatný příjem. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005-75, je „rozhodujícím kritériem nepochybně poskytnutí úplaty, za níž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem ..., jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích“. Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že je při posouzení úplatnosti či bez úplatnosti převodu rozhodující otázka protiplnění, resp. poskytnuté protihodnoty. V případě bezúplatného převodu neobdrží převádějící za převáděný majetek žádnou protihodnotu, v důsledku čehož dojde výlučně ke zmenšení jeho majetku, a to právě o hodnotu majetku převedeného, neboť v této souvislosti nedojde k jakémukoliv jinému zvětšení majetku převádějícího v žádné jiné formě. Hodnota převáděné nemovitosti přitom nemusí odpovídat hodnotě poskytnuté úplaty (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 4 Afs 103/2015-46, a ze dne 18. 8. 2017, č. j. 7 Afs 32/2016-37).
26. Zároveň však nelze pominout, že sféra daňového práva a práva občanského sice netvoří zcela oddělené právní sféry, avšak není vyloučeno, že tatáž skutečnost může být pohledem jednoho odvětví práva podstatnou a pohledem odvětví druhého nerozhodnou, a obě odvětví tak mohou věc posuzovat odlišně, či dokonce nezávisle na sobě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010-180). Daňové právo provádí autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky. Na posouzení charakteru převodu nemovitosti z pohledu daňového práva pak nemůže právní forma uskutečněného převodu ničeho změnit, neboť zdanění není odvislé od právní formy (smluvního typu – titulu) převodu, ale právě od jeho ekonomických okolností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2017, č. j. 7 Afs 32/2016-37).
27. Mezi stranami nebylo sporné, že za právo stavby úplata poskytnuta nebyla, resp. bylo poskytnuto bezúplatně. Rozhodné však bylo posoudit, zda bylo právo stavby samostatným bezúplatným příjmem žalobce ve smyslu § 10 odst. 1 písm. n) ZDP, tj. bez poskytnutí protihodnoty.
28. Z předběžné dohody vyplývá, že obec měla zájem na vybudování multifunkčního hřiště, neměla ale dostatečné prostředky na jeho stavbu, ani následný provoz. Žalobce byl ochoten na své náklady vybudovat hřiště i podpořit vznik neziskové organizace, které umožní bezúplatně provozovat hřiště pro širokou veřejnost. Obec za tímto účelem měla zřídit bezúplatné právo stavby na pozemcích, na nichž žalobce postaví hřiště pro využití obce. Dále v dohodě přislíbila, že se bude snažit zajistit příspěvek na krytí výdajů, které žalobce bude muset na stavbu hřiště vynaložit. Dohoda dále obsahovala konstatování, že v dohodnutém budou strany pokračovat po schválení smlouvy o zřízení práva stavby.
29. Smlouva o zřízení práva stavby upravuje zejména faktické náležitosti ke zřízení práva stavby (jedná se o právo věcné, jeho rozsah, doba trvání atd.). Ze smlouvy však vyplývá, že účelem zřízení práva stavby je mít na pozemcích právě stavbu hřiště, která se stane součástí práva stavby. Právo provést stavbu hřiště se zřizuje bezúplatně a obec se zavazuje uhradit podíl na stavbě ve výši 1 500 000 Kč, a to v pěti jednoročních splátkách.
30. Z výše uvedeného podle názoru soudu jednoznačně vyplývá ekonomická souvislost mezi právem stavby a stavbou hřiště. Žalobce poskytoval obci plnění ve formě realizace výstavby hřiště pro veřejné účely, na kterou, resp. za kterou, mu obec poskytla protiplnění ve formě

práva stavby na dobu určitou a částečnou náhradu vynaložených finančních prostředků. Z písemné dohody i ze smlouvy o zřízení práva stavby podle soudu jasně vyplývá, že cílem a úmyslem stran byla stavba hřiště a vzájemná úprava a vyrovnání právních vztahů, které s tím souvisejí. Bezúplatné právo stavby proto podle soudu v tomto případě není samostatným plněním, nýbrž protiplněním, neboť zjevně ekonomicky souviselo se stavbou hřiště a následným vyrovnáním.

31. Soud rozumí základní úvaze žalovaného a správce daně, tj. že právo stavby má majetkovou hodnotu a je-li poskytnuto určité osobě bezúplatně, je třeba na něj nahlížet jako na příjem dle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP. Tato úvaha však nepostačuje pro doměření daně – jak bylo uvedeno výše, u bezúplatného příjmu je třeba vždy prověřit, zda byla poskytnuta nějaká protihodnota či nikoliv, a zda se tedy reálně zvýšil majetek daňového subjektu. Tak by tomu mohlo být např. tehdy, pokud by obec zřídila žalobci právo stavby bez jakýchkoliv dalších ujednání a žalobce by mohl s tímto právem volně nakládat a zřídit si stavbu pro své soukromé potřeby. Nebo by tak tomu mohlo být v případě, že by žalobce nerespektoval další ujednání a v rozporu s nimi s právem stavby nakládal dle vlastního uvážení (zřídil by zcela jinou stavbu s jiným účelem apod.). V takových případech by totiž za právo stavby žalobce neposkytl obci žádnou protihodnotu. Tak tomu ale v projednávané věci nebylo.
32. Obec Řícmanice chtěla na svých pozemcích postavit víceúčelové hřiště, avšak neměla na něj peníze. Žalobce byl ochoten toto hřiště postavit za své peníze, nicméně k tomu potřeboval soukromoprávní titul. Pro řešení takových situací se zřízení práva stavby obcí přímo nabízí. Obec Řícmanice tedy žalobci bezúplatně zřídila na svých pozemcích právo stavby a žalobce „na oplátku“ na těchto pozemcích postavil víceúčelové hřiště. Investici do tohoto hřiště je dle názoru soudu třeba jednoznačně považovat za protiplnění vůči zřízení práva stavby – bez této investice by obec Řícmanice právo stavby žalobci jednoduše nezřídila.
33. Závěru o protiplnění pak nasvědčují další okolnosti věci. Předně ze smlouvy o zřízení práva stavby plyne, že je právo stavby je zřízeno výhradně za účelem výstavby víceúčelového hřiště. Dále je v ní uvedeno, že žalobce není oprávněn právo stavby zatížit ani zcizit a že po zániku práva stavby nenáleží žalobci žádná náhrada. Ze smlouvy o provozování víceúčelového hřiště ze dne 5. 6. 2017 uzavřené mezi žalobcem a Hřištěm Řícmanice z. s. vyplývá, že žalobce přenechal tomuto spolku bezúplatně víceúčelové hřiště do užívání, a to na celou dobu platnosti smlouvy o zřízení práva stavby. Výši výdajů vynaložených na stavbu hřiště správní orgány nerozporovaly. Z ocenění práva stavby a žalobcem předložených finančních dokladů je přitom evidentní, že žalobce musel na stavbu hřiště vynaložit výrazně více, než jaké protiplnění získal. Příjem ve formě bezúplatného práva stavby se proto reálně v právní sféře žalobce neprojeví, jedná se pouze o částečnou kompenzaci výdajů, které žalobce vynaložil na stavbu hřiště ve prospěch obce. Ostatně tvrzený příjem v podobě práva stavby není pro žalobce ani reálně využitelným příjmem, neboť žalobce nemůže s tímto právem jakkoliv nakládat a realizované hřiště bezúplatně poskytl spolku zřízenému za účelem jeho provozování. Bezúplatné právo stavby je proto pouze zdánlivým, nikoliv skutečným příjmem.
34. Předběžná dohoda obsahovala konstatování, že v dohodnutém budou strany pokračovat po schválení smlouvy o zřízení práva stavby. Z toho lze dovodit, že původním úmyslem bylo nejdříve zřídit právo stavby, aby se stavba hřiště během realizace stávala rovnou jeho součástí. Pro daňové posouzení věci však podle soudu není relevantní, zda bylo nejdříve plněno ze strany obce, nebo ze strany žalobce, a jakým způsobem byly soukromoprávní vztahy mezi stranami smlouvy podchyceny. Podstatná je totiž právě ekonomická jednotnost

vzájemných protiplnění, ze které je zřejmé, že žalobce měl v rámci právního vztahu plnit výstavbou hřiště a obec zřízením práva stavby a podílem ve výši 1 500 000 Kč. Pro posouzení daňových účinků tak nebylo rozhodné, kdy byla stavba fakticky postavena a kdy bylo právo stavby zapsáno do katastru nemovitostí, nýbrž skutečnost, že právo stavby a realizace stavby hřiště jsou vzájemným protiplněním, což vyplývá ze samotného smyslu a účelu prováděné transakce.

35. Podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP se nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Podle § 16a zákona o oceňování majetku se právo stavby oceňuje výnosovým způsobem na základě ročního užítku s uplatněním dalšího užívání práva, které uplyne od roku ocenění do roku zániku práva. Způsob výpočtu stanoví vyhláška (odst. 1). Pro ocenění práva stavby se zřízenou stavbou, která právu stavby vyhovuje, se roční užitek zjistí jako podíl ze součtu zjištěné ceny zatíženého pozemku, popřípadě jeho části, a zjištěné ceny stavby, a výše celkové délky trvání práva (odst. 3). Způsob výpočtu pak stanoví oceňovací vyhláška v § 39 odst. 3 a 4, podle kterého se cena práva stavby se zřízenou stavbou, která právu stavby vyhovuje, určí jako současná hodnota užítku plynoucího z práva stavby podle uvedeného vzorce, pro jehož účely se roční užitek práva stavby určí ve výši 5 % ze součtu cen pozemku zatíženého právem stavby a stavby vyhovující právu stavby.
36. Vzhledem k tomu, že právo stavby vzniká dnem zápisu do katastru nemovitostí, bylo na místě ocenit právo stavby ke dni jeho vzniku. V té době již byla součástí pozemků stavba hřiště, která se vznikem práva stavby stala jeho součástí. Správní orgány tak postupovaly podle zákona, když ocenily právo stavby i se zřízenou stavbou hřiště, byť se tento postup žalobci mohl jevit jako nepříhodný pro danou situaci. Bezúplatné právo stavby je však v tomto případě nepeněžitou částí plnění, které poskytla obec žalobci výměnou za to, že vybuduje pro veřejné účely hřiště, a nejedná se tak o samostatný příjem podle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP.
37. S ohledem na právě uvedené závěry soudu je nadbytečné zabývat se námitkami žalobce, které se týkají uplatnitelnosti výdajů na stavbu hřiště a porušení práv zajištěných Listinou, zásady materiální pravdy a tvrzené libovůle správních orgánů. Již na základě první námitky žalobce totiž soud shledal, že daň byla doměřena nezákonně.

## VI. Závěr a náklady řízení

38. Vzhledem k tomu, že soud shledal námitky žalobce důvodnými, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 1, 4 a 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“)].
39. Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. může soud v případě, že ruší rozhodnutí správního orgánu, zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které takovému rozhodnutí předcházelo. Zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je v zásadě ponecháno na úvaze soudu. V rámci daňového řízení pak může soud prvostupňové rozhodnutí zrušit v situaci, kdy platební výměr vydaný správcem daně vůbec neměl být vydán, nebo kdy předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Jelikož doměřená daň byla v tomto případě stanovena též na základě dalších skutečností zjištěných při daňové kontrole (které žalobce žalobou nezpochybňoval), není na místě zrušit také prvostupňové rozhodnutí správce daně. Nápravu může sjednat žalovaný.
40. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobci náleží náhrada nákladů dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve výši 9 300 Kč za 3 úkony právní služby (převzetí věci, sepsání žaloby, vyjádření k replice žalovaného) ve smyslu § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky; a dále ve výši 900 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů za 3 úkony právní služby ve smyslu § 13 odst. 4 vyhlášky; to vše navýšeno o DPH. K náhradě nákladů řízení patří i uhrazený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkové náklady řízení představují tedy částku 15 342 Kč a k jejich zaplacení poskytl 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 26. března 2024

Zuzana Bystřická v. r.  
předsedkyně senátu