



Sekce správy daní

Č. j.: 68475/23/7700-40121-500107

Všem finančním úřadům
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN

k problematice zdaňování zpevněných ploch pozemku, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů

Účinnost	od 15. 1. 2024
Důvod přijetí	nastavení správní praxe
Oblast úpravy	<p>zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“)</p> <p>zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový stavební zákon“)</p> <p>zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „původní stavební zákon“)</p> <p>zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pozemních komunikacích“)</p> <p>zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“)</p> <p>zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)</p>
Agenda	zpevněná plocha, sazba daně, podnikání
Základní ustanovení	§ 1a odst. 1 písm. o), odst. 3, 4, a 5 zákona o dani z nemovitých věcí
Předcházející metodické materiály	<p>Metodická pomůcka k problematice zdaňování zpevněných ploch pozemků užívaných k podnikání nebo v souvislosti s ním, č. j. 24673/16/7100-30121-010560</p> <p>Metodická pomůcka Zpevněné plochy pozemků č. j. 26819/15/7100-30121-010560</p>
Související metodické materiály	---
Technické postupy v IS/Úlohy ADIS	---
Přílohy	---
Judikatura, literatura	rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 24/2002-27 ze dne 25. 4. 2003

Anotace:

Pokyn upravuje v návaznosti na změny zákona o dani z nemovitých věcí, účinné k 1. 1. 2024, problematiku zdaňování zpevněných ploch pozemku, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů.

Jednou ze zásadních změn definice zpevněné plochy pozemku oproti stávající právní úpravě je vypuštění vazby na druh pozemku, tzn. že **nově se zpevněná plocha může nacházet na jakémkoliv druhu pozemku, který je předmětem daně**. Další změnou je, že **zpevněnou plochou pozemku je nově také pozemek nebo jeho část, které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů**.

Primární příjemci:

Úřední osoby spravující daň z nemovitých věcí – využití při standardních činnostech souvisejících s vyměřením či doměřením daně z nemovitých věcí.

Čl. I.**Zpevněná plocha pozemku****1. [Definice zpevněné plochy pozemku pro účely zákona o dani z nemovitých věcí]**

Zpevněnou plochou pozemku se dle § 1a odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí rozumí **pozemek nebo jeho část, které jsou užívány k podnikání nebo které má podnikatel zařazený v obchodním majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou**.

Do 31. prosince 2023 bylo rozhodující pro určení, zda se jedná o zpevněnou plochu pozemku to, jestli se pozemek nebo jeho část, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, nachází na pozemku druhu ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří. Pokud se jednalo o pozemek evidovaný v katastru nemovitostí s jiným druhem než ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, nemohlo se jednat o zpevněnou plochu pozemku.

Od 1. ledna 2024 není nově rozhodující, jestli se pozemek nebo jeho část, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, nachází na pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří. Pokud jsou tedy povrch pozemku nebo jeho část evidovány v katastru nemovitostí s druhem pozemku **orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad, trvalý travní porost, lesní pozemek, zastavěná plocha a nádvoří nebo ostatní plocha, a je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce**, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou a zároveň je užíván k podnikání nebo jej má podnikatel zařazen do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů, **jedná se o zpevněnou plochu pozemku**.

2. [Definice stavby] Stavbou zpevňující povrch pozemku je stavba ve smyslu § 5 odst. 1 nového stavebního zákona (§ 2 odst. 3 původního stavebního zákona), dle něhož se stavbou rozumí stavební dílo, které vzniká stavební nebo montážní činnostmi ze stavebních výrobků, materiálů nebo konstrukcí za účelem užívání na určitém místě.

3. [Stavební dílo] Stavebním dílem nemůže být pouhé nahromadění, případně rozložení stavebního materiálu na určitém místě. Ke vzniku stavebního díla musí být použity stavební nebo montážní technologie – tedy soubor určitých znalostí, dovedností nebo postupů, nutných k jeho vzniku; o stavebním díle není možné hovořit, pokud k jeho vzniku žádné takové schopnosti nebo znalosti třeba nebyly.

4. [Požadavky na stavby] Stavba musí při běžné údržbě a působení běžně předvídatelných vlivů vyhovovat základním požadavkům na stavby po celou dobu své životnosti, což je především mechanická odolnost a stabilita stavby (§ 145 nového stavebního zákona).

S ohledem na citovanou právní úpravu a vlastnosti použitého materiálu **nelze proto za zpevněnou plochu pozemku** ve smyslu § 1a odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí **považovat plochu zpevněnou snadno rozebíratelným povrchem bez nutnosti použití speciálních technologií** (např. dlažba nebo panely uložené bez podloží nebo v podloží z písku, šterku, škváry apod.), nebo zpevnění povrchu pozemku pouhým rozprostřením materiálu (škváry, drtě, asfaltový potěr) na povrchu pozemku, a to ani zhutněnou bez jedné či více podkladních konstrukčních vrstev zajišťujících stabilitu, nosnost a odolnost zpevněné plochy. V této souvislosti lze zmínit také rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 24/2002-27 ze dne 25. 4. 2003, v jehož odůvodnění se uvádí, že volně položené panely nelze pro účely vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů považovat za stavbu.

5. [Terénní úpravy] O zpevněnou plochu pozemku se nejedná také v případě, že byly na pozemku provedeny pouze terénní úpravy podle § 8 nového stavebního zákona (§ 3 odst. 1 původního stavebního zákona). Terénní úpravou se mimo jiné rozumí zemní práce a změny terénu, jimiž se podstatně mění vzhled prostředí nebo odtokové poměry, těžební a jim podobné a s nimi související práce, nejde-li o hornickou činnost nebo činnost prováděnou hornickým způsobem. Pouhé vrstvení jednotlivých druhů materiálu nebo proces pouhé typové přeměny částí zemského povrchu (terénní úprava), není zhotovením stavby.

6. [Zpevněná plocha na části pozemku] Je-li zpevněnou plochou pozemku pouze část pozemku, hledí se na ni a na zbývající část pozemku pro účely daně z nemovitých věcí jako na dva samostatné pozemky.

7. [Výměra zpevněné plochy] Pro stanovení daně je rozhodující **výměra plochy pozemku zpevněné stavbou v m²**. Jedná-li se o stavbu nově provedenou, musí být dokončena natolik, aby byla schopna užívání. Pokud zbývající část pozemku není zpevněna stavbou, zdaňuje se tato část pozemku sazbou odpovídající druhu pozemku evidovanému v katastru nemovitostí.

Čl. II. Plocha vlečky

[Plocha vlečky] Plochou vlečky se rozumí pouze část odpovídající železničnímu kolejovému svršku. Výměra této zpevněné plochy pro zjištění základu daně z pozemků se zjistí ze stavební délky kolejí v metrech násobené průměrnou délkou pražců, tj. 2,5 m. V případě kolejového rozvětvení vlečky se základ daně zjistí jako součet stavebních délek kolejí násobený průměrnou délkou pražců, tj. nikoli z celkové plochy kolejiště. Zbývající část pozemku včetně kolejového spodku je předmětem daně jako druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí. V případě, že koleje vlečky spočívají na stavbách (mosty, přejezdy, tunely), případně procházejí budovami nebo jsou v nich zakončeny, plocha kolejového svršku, který je na těchto stavbách nebo v těchto stavbách umístěn, není předmětem daně z pozemků.

Čl. III. Stavba bazénu

[Definice stavby bazénu] Bazénem se rozumí stavba podle stavebního zákona, která je charakteristická zpevněným dnem a svislými nebo sešikmenými stěnami po svém obvodu. Její základní schopností je zadržet tekutiny nebo sypké materiály.

Čl. IV. Stavba nádrže

[Definice stavby nádrže] Nádržemi se rozumí stavby podle stavebního zákona konstrukčně podobné bazénům, tj. zejména retenční nádrže, nádrže pro zachycování toxických kapalin (např. úkapové nádrže u zásobníků s nebezpečnými látkami pro případ jejich úniku), nádrže na užitkovou vodu nebo chladicí bazény v elektrárnách, a také požární nádrže umístěné zpravidla v uzavřených areálech, které nejsou majetkem obce a neslouží potřebám dobrovolných či profesionálních veřejných hasičských sborů. Nepatří sem uzavřené opláštěné zásobníky, které jsou zpravidla zdanitelnými stavbami a tvoří proto zpevněné plochy pozemků.

Čl. V. Zařazení do skupiny pozemků a sazby daně

1. [Skupiny pozemků] Zpevněná plocha je specifickým ztvárněním, zpracováním i užíváním pozemku, který lze zařadit do příslušné skupiny pozemků dle druhu podnikání.

Zpevněnou plochu pozemku lze zařadit do **skupiny zemědělských zpevněných ploch pozemku** v případě, kdy je zpevněná plocha pozemku užívána k podnikání pro zemědělskou prvovýrobu, lesní hospodářství nebo vodní hospodářství nebo pokud zpevněná plocha pozemku není užívána k podnikání, ale je zařazena do obchodního majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů, a poplatníkem daně je podnikatel převážně podnikající v zemědělské prvovýrobě, lesním hospodářství nebo vodním hospodářství.

Zpevněná plocha pozemku, která je užívána k podnikání, ale neslouží pro zemědělskou prvovýrobu, lesní hospodářství nebo vodní hospodářství, nebo není užívána k podnikání, ale je zařazena do obchodního majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů a poplatníkem daně je podnikatel převážně podnikající v jiné oblasti než v zemědělské prvovýrobě, lesním hospodářství nebo vodním hospodářství, zařadí se do **skupiny ostatních zpevněných ploch pozemku**.

Jedná se tedy o zpevněnou plochu pozemku užívanou pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní druhy podnikání, případně o zpevněnou plochu pozemku, která je zařazena do obchodního majetku podle zákona upravujícího daně z příjmů a poplatníkem daně je podnikatel převážně podnikající v oblasti průmyslu, stavebnictví, dopravy, energetiky, ostatní zemědělské výroby či jiné oblasti.

Je-li zpevněná plocha pozemku užívána k různým druhům podnikání a nelze-li vymezit její části užívané k jednotlivým druhům podnikání, zahrnuje se podle § 5a zákona o dani z nemovitých věcí do **skupiny ostatních zpevněných ploch pozemku**.

2. [Podnikatel] Pojem podnikatel je upraven v § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Dle citovaného ustanovení „*kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*“ Podle § 421 odst. 1 občanského zákoníku se za podnikatele považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku. Dále

podle § 421 odst. 2 občanského zákoníku se má za to, „že podnikatelem je osoba, která má k podnikání živnostenské nebo jiné oprávnění podle jiného zákona“.

3. [Obchodní majetek podle zákona o daních z příjmů] Obchodní majetek je v zákoně o daních z příjmů upraven samostatně pro právnické osoby a samostatně pro fyzické osoby.

Obchodní majetek u fyzických osob je upraven v § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dle citovaného ustanovení se „Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob pro účely daní z příjmů rozumí **část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci**. Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci“. Obchodní majetek u právnických osob je upraven v § 20c zákona o daních z příjmů, dle kterého se „Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů právnických osob pro účely daní z příjmů rozumí veškerý majetek, který

- a) mu patří, pokud jde o poplatníka právnickou osobu,
- b) k němu patří, pokud jde o poplatníka, který není právnickou osobou“.

U právnických osob, které jsou podnikateli, lze tedy konstatovat, že veškeré nemovité věci, které jsou v jejich vlastnictví, jsou zařazené do jejich obchodního majetku.

4. [Sazby daně] Sazba daně u skupiny:

- **zemědělských zpevněných ploch pozemku** (předmět daně v daňovém přiznání „X“) činí: **1,80 Kč za každý 1 m²,**
- **ostatních zpevněných ploch pozemku** (předmět daně v daňovém přiznání „Y“) činí: **9,00 Kč za každý 1 m².**

Čl. VI. Osvobození od daně

1. [Osvobození pozemků ve funkčním celku se všeobecně prospěšnými zdanitelnými stavbami a jednotkami]

Podle **§ 4 odst. 1 písm. g)** zákona o dani z nemovitých věcí jsou od daně osvobozeny pozemky **tvořící jeden funkční celek** se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící

1. škole nebo školskému zařízení zapsanému ve školském rejstříku,
2. poskytování péče o děti do 3 let věku na základě oprávnění provozovat živnostenské podnikání,
3. muzeu nebo galerii, které spravují sbírky zapsané do centrální evidence sbírek muzejní povahy vedené Ministerstvem kultury,
4. knihovně vedené v evidenci knihoven,
5. veřejnému archivu podle zákona upravujícího archivnictví a spisovou službu,
6. zdravotnickému zařízení uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb nebo v rozhodnutí o registraci,
7. zařízení sociálních služeb,
8. fundaci nebo ústavu k jimi vykonávané veřejně prospěšné činnosti,
9. spolku zdravotně postižených občanů,
10. zařízení služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině,
11. sociálnímu družstvu.

Záměrem tohoto ustanovení je nezatížit nemovité věci sloužící výslovně uvedeným veřejným účelům daní z nemovitých věcí, avšak z osvobození vyloučit nemovité věci pronajímané, propachtované či využívané k podnikání mimo uvedené obory.

Pokud jsou zpevněné plochy těchto pozemků využívány pouze v souvislosti s provozem citovaných zařízení, nepovažují se za zpevněné plochy pozemků užívané pro podnikání. Stejně je nutno přistupovat také k pozemkům ve vlastnictví veřejných vysokých škol, osvobozeným od daně podle **§ 4 odst. 1 písm. r)** zákona o dani z nemovitých věcí, pokud tyto pozemky slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů.

2. [Osvobození veřejných parkovišť] Veřejná parkoviště podrobněji upravuje Metodický pokyn k aplikaci osvobození od daně z pozemků, na nichž se nacházejí stavby pozemních komunikací sloužících veřejné dopravě, pozemků využívaných pro veřejnou dopravu a rovněž pozemků se stavbami veřejných parkovišť, respektive ploch sloužících veřejnosti pro parkování dle § 4 odst. 1 písm. o) a l) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2024, č. j. 65779/23/7700-40121-050343.

Čl. VII.

Zpevněné plochy pozemku ve dvorech a vnitroblocích obytných domů s nájemními byty

[Zpevněné plochy pozemku ve dvorech a vnitroblocích obytných domů s nájemními byty] Podle zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění do 31. 12. 2023, byl v případech, kdy byla vlastníkem obytných domů a pronajímatelem bytů právnická osoba (podnikatel), která měla domy zahrnuté do svého obchodního majetku, pro posouzení, jak budou zdaněny zpevněné plochy pozemků ve dvorech a vnitroblocích obytných domů, **rozhodující způsob jejich využití.**

Podle zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2024, v případě, že je **právnická osoba podnikatelem a má zpevněnou plochu pozemku zařazenu v obchodním majetku** podle zákona o daních z příjmů ve smyslu Čl. V., **jedná se o zpevněnou plochu pozemku bez ohledu na to, zda je užívána pro podnikání.**

Čl. VIII.

Zpevněné plochy pozemku v zemědělských areálech

[Zpevněné plochy v zemědělských areálech] Podle zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 1. 2024, jsou zpevněnou plochou pozemku i např. pozemky druhu **orná půda**, jejichž povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce, včetně plochy vlečky, bazénu nebo nádrže, pokud tyto nejsou zdanitelnou stavbou, jsou-li tyto pozemky užívány k podnikání nebo je má podnikatel zařazeny do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů. Nově tedy mohou být zpevněnou plochou např. silážní jámy, hnojiště atd.

Čl. IX.

Zpevněné plochy pozemku pronajatých pozemků ve vlastnictví kraje

[Pozemky ve vlastnictví kraje] Podle **§ 4 odst. 1 písm. t)** zákona o dani z nemovitých věcí jsou od daně **osvobozeny pozemky ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu, nejsou-li využívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány** (§ 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí).

Jestliže jsou tedy pozemky pronajaty, nelze toto osvobození uplatnit. Pokud jsou zpevněné plochy pozemku pronajaty k podnikání, zařadí se do příslušné skupiny zpevněných ploch pozemků s odpovídající sazbou daně a v daňovém přiznání se uvedou s předmětem daně z pozemků jako druh zpevněné plochy pozemku „X“ nebo „Y“. Pokud se zpevněná plocha pozemku nachází pouze na části pozemku, uvede se pozemek s výměrou v rozsahu zpevněné plochy pozemku na samostatný výpočtový list s příslušnou sazbou daně a zbylá část pozemku se uvede na samostatný list s uvedením sazby daně pro daný druh pozemku dle katastru nemovitostí.

Čl. X

Zpevněné plochy pozemků pronajatých pozemků ve vlastnictví fyzických osob

[Pozemky ve vlastnictví fyzických osob] Pokud zpevněné plochy pozemku ve vlastnictví fyzických osob nejsou vlastníkem využívány k podnikání, fyzická osoba není podnikatelem nebo je podnikatelem, ale nemá zpevněnou plochu pozemku zařazenu do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů a rovněž není zpevněná plocha pozemku pronajata či propachtována jiným subjektům, bude uvedena v daňovém přiznání dle druhu pozemku evidovaného v katastru nemovitostí.

Jestliže jsou pozemky, na nichž se nachází zpevněná plocha pozemku, vlastníkem užívány k podnikání, anebo jsou-li pronajaty jinému subjektu pro jeho podnikání, případně je fyzická osoba podnikatelem a má je zařazeny do obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů, **zařadí se do příslušné skupiny zpevněných ploch pozemků** s odpovídající sazbou daně a v daňovém přiznání se uvedou s předmětem daně z pozemků jako druh zpevněné plochy pozemku „X“ nebo „Y“.

Pokud se zpevněná plocha pozemku nachází pouze na části pozemku, uvede se pozemek s výměrou v rozsahu zpevněné plochy pozemku na samostatný výpočtový list s příslušnou sazbou daně a zbylá část pozemku se uvede na samostatný list s uvedením sazby daně pro daný druh pozemku dle katastru nemovitostí.

Čl. XI.

Zrušovací ustanovení

Tento metodický pokyn zrušuje:

Metodická pomůcka k problematice zdaňování zpevněných ploch pozemků užívaných k podnikání nebo v souvislosti s ním, č. j. 24673/16/7100-30121-010560.

Metodická pomůcka - Zpevněné plochy pozemků č. j. 26819/15/7100-30121-010560.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Na vědomí

Odbor 18 – Nepřímé a majetkové daně Ministerstva financí

Odbor 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí

Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství

Sekce výkonu daní Generálního finančního ředitelství