

Daň z nemovitých věcí aneb definice pojmu stavby a její evidence v katastru nemovitostí dle nové metodiky ČÚZK

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891

Associate Partner při Rödl & Partner Tax, k. s.,
vedoucí sekce majetkových daní při KDP ČR

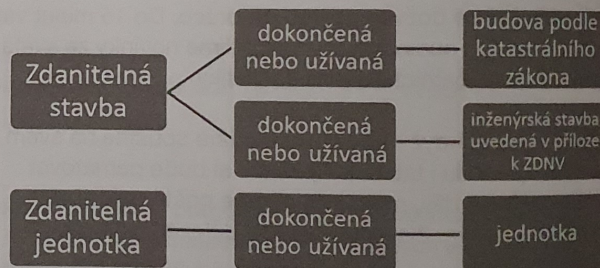
Rád bych vás blíže seznámil s problematikou zdanění staveb z hlediska daně z nemovitých věcí, zejména pak ve smyslu definování pojmu „stavby“, myšleno zdanitelné stavby, a to s ohledem na její evidenci v katastru nemovitostí a metodiku v dané souvislosti vydanou Českým úřadem zeměměřičským a katastrálním (dále jen „ČÚZK“). Daň ze zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek je upravena v rámci první části ZDNL, konkrétně je předmětná úprava definována v úvodních obecných ustanoveních a dále pak podrobněji od § 7 ZDNL dále. Naším zájmem se pak stanou zejména ony stavby-budovy, avšak nikoliv stavby inženýrské, blíže taxativně uvedené v příloze k ZDNL specifikované kódem CZ-CC a textem CZ-CC a ani jednotky.

Vymezení předmětu daně

Vymezení předmětu daně ze staveb je úzce spojeno s úpravou NOZ a dále také KZ. V obecné rovině lze konstatovat, že předmětem daně ze staveb jsou budovy vymezené úpravou katastrálního zákona a dále inženýrské stavby vymezené v příloze samotného ZDNL. Předmětem daně ze zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek je, nachází-li se na území České republiky **zdanitelná stavba**, myšleno pro účely daně z nemovitých věcí **dokončená nebo užívaná** budova, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí budova podle KZ.¹

Dle KZ se rozumí budovou „*nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěná a navenek uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí*“. Takováto budova je pak předmětem daně bez ohledu na to, zda je, nebo není evidována v katastru nemovitostí.

Schematicky lze předmět daně zobrazit například takovýmto způsobem:



Právní vymezení pojmu – definice stavby jakožto předmětu DzNL

Bez ohledu na další rozbor definice je namístě podotknout, že za budovu nelze považovat stavbu, která už ze své povahy budovou není, např. nádrže, zásobníky, věže, studny atp., které neslouží k pohybu ani pobytu osob.

Definice budovy dle KZ přináší tyto možné otázky a níže uvedené pojmy:

- nadzemní stavbu,
- spojenost se zemí pevným základem,
- prostorovou soustředěnost,
- navenek uzavřenost obvodovými stěnami a
- střešní konstrukci.

¹ § Paragraf 2 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí („KZ“).

Z pohledu evidence katastru nemovitostí je zápis údajů o budově v katastru ve smyslu § 2 písm. l) KZ limitován dalšími legislativně vymezenými podmínkami, např. vyloučením drobných staveb podle § 2 písm. m) KZ z evidence katastru.

Koncem roku 2024 vydal Český úřad zeměměřičský a katastrální metodickou pomůcku k definici pojmu budova v katastrálním zákoně a k zápisu budov do katastru nemovitostí.² Osobně tento dokument vnímám v zásadě pozitivně, nicméně se nemohu zbavit v některých ohledech jistého názorového nesouladu s jejími autory, resp. měly by být přinejmenším důvodem bližšího zamyšlení se.

Metodická pomůcka k definici pojmu budovy v KZ a zápisu do evidence katastru nemovitostí

Metodická pomůcka (dále jen „MP ČÚZK“) má za cíl upřesnit pojem budova definovaný v KZ, přičemž si neklade za cíl stanovit pravidla aplikovatelná na všechny reálné situace. Její snahou je stanovit určitá objektivní kritéria, která by měla napomoci celkovému posouzení, zda určitá stavba naplňuje definiční znaky budovy ve smyslu KZ. Níže již jen k jednotlivým parametrům posouzení stavby jako budovy hodné evidence v katastru:

Ad a) nadzemní stavba

V katastru nemovitostí mohou být z povahy věci evidovány pouze údaje o budově, která se alespoň zčásti nachází nad zemí. V případě podzemní stavby ve smyslu stavebního zákona jsou předmětem evidence v katastru pouze tehdy, pokud tyto alespoň zčásti vystupují nad terén, např. jen shora viditelný portál vstupu do budovy, pokud tento portál tvoří obvod budovy, typicky vinné sklípky.

Nebude tedy větších pochybností o tom, co zde má zákonodárce na mysli a co je, resp. není předmětem daně z nemovitých věcí, event. co je již z předmětu daně vyloučeno, jako například právě sklepy, stavba metra, vinné sklípky apod.

Ad b) spojení se zemí pevným základem

Budova, jejíž údaje jsou obsahem evidence katastru, by měla vždy naplňovat pojmové znaky stavby jakožto věci nemovité ve smyslu § 498 NOZ, tj. věci, kterou nelze přenést z místa na místo bez porušení její podstaty. Nabízí se tedy a je namístě naplnění definice ve spojitosti se zemí pevným základem. Tato však rozhodně není v kompetenci orgánů zeměměřičství a katastru.

Bohužel charakter „pevného spojení“ není žádným z českých zákonů definován, a záleží tedy na individuálním

a mnohdy i subjektivním posouzení. Mezi charakteristické znaky „spojení se zemí pevným základem“ dle mého názoru lze zařadit tyto následující:

- Věc není oddělitelná od země, aniž by došlo k jejímu porušení.
- Pevné spojení věci se zemí by mělo být schopno odolat zejména účinkům přírodních vlivů a účinkům vlastního působení věci.
- Stavebně lze pevný základ charakterizovat základovou prostorovou konstrukcí geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou, a to pro konkrétní stavební objekt, v konkrétní lokalitě a v konkrétních vnitřních a vnějších podmínkách.
- Dle stávající judikatury, např. rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 131/2014-31, je třeba u způsobu oddělení stavby od zemského povrchu mít na mysli konvenční způsoby jejího oddělení od zemského povrchu (tah, zdvih), při kterých dochází pouze k překonávání fyzického tření věci o zemský povrch či k překonání gravitační síly. Naopak je irrelevantní poškození věci v důsledku případného tření. Oddělení věci od zemského povrchu má být možné přirozeným způsobem, bez násilí překonávajícího dosavadní pevné spojení se zemským povrchem.
- Podpůrně lze vycházet také z judikatury, komentářové literatury³ a metodiky⁴ posuzující dané kritérium v souvislosti se stanovením předmětu daně podle ZDNV.

Dle ČÚZK by mělo „spojení stavby se zemí pevným základem“ naplňovat tyto znaky:

- Existuje pevný základ, tj. obvykle základová konstrukce, kupř. betonové základové pasy, základová deska, patky apod., nikoli však pouhý urovnaný terén, případně upravený vrstvou šterku nebo písku či volně položenými panely apod.
- Stavba je s pevným základem pevně spojena, tzn., je použita technologie (např. stavební pojivo) neumožňující oddělení stavby bez jejího poškození.
- O pevné spojení se nejedná, bude-li stavba na základové konstrukci položena volně nebo do materiálu, který slouží pouze k vyrovnání plochy a nevytváří pevné spojení⁵.

Naopak o „spojení stavby se zemí pevným základem“ se nebude jednat:

- v případě sloupků dřevěné konstrukce zaražených do terénu, naopak např. cihelné základy, i když hloubka není zjištělná, lze považovat za pevně spojené se zemí,
- častěji záleží na existenci pevného základu, nikoliv na formě spojení stavby s tímto základem (toho lze dosáhnout poměrně snadno „jakýmkoliv“ pevným stavebním pojivem či šrouby),
- nemusí stačit pohledové posouzení, ale bude nutné znát stavebně-technické řešení stavby, řešení základu stavby.

2 <https://cuzk.gov.cz/Zememericstvi/Zememericke-cinnosti/Metodicke-pomucky-v-oboru-zememericstvi-a-katastru.aspx>
3 Například Procházková Jana, Komentář k dani z nemovitých věcí s příklady 2021, Účetní portál, 01.01.2021
4 https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/FAQ-3_DNeV_2014.pdf
5 Koreček Jan, Otázky a odpovědi – Posuzování mobilních domů z pohledu předmětu daně z nemovitých věcí.

Spojení se zemí pevným základem se může odvíjet také od hloubky založení základů – dle normy ČSN EN 1997, Euro kód 7, by měly základy zasáhnout do nezámrzné hloubky, což je v klimatických podmínkách České republiky standardně 80 cm (50 cm u skalin a poloskalin půdy a 120 cm v soudržných zemínách s hladinou spodní vody v hl. < 2m). Podotýkám však, že dle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 23 CO 139/2021 nemusí ani zjištěný základ v nižší hloubce umožňovat jednoduché oddělení staveb od země, aniž by došlo k porušení jejích konstrukce. Lze tedy akceptovat i základ v hloubce nižší, např. u výrobků plnicích funkcí stavby, které mají v tomto ohledu obvykle nižší nároky.

Ad c+d+e) prostorová soustředěnost a převážná uzavřenost obvodovými stěnami a střešní konstrukci

Stavba budovy má zpravidla jasně vymezený prostor, který je ohraničen právě obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. To vše je stavebně-technicky uspořádané tak, aby mohlo jako celek plnit samostatné základní funkce budovy. V určitých případech u více na sebe navazujících objektů, a to z hlediska konstrukčního, stavebního i funkčního, mohou vznikat otázky, zda se jedná o jednu budovu představující jediný kompaktní celek, či o více sousedících budov.⁶

Obvodovou stěnou pak rozumíme stěny z pevného materiálu splňující požadavky kladené na stavební konstrukce

obvodového pláště, např. těžké obvodové pláště tvořené standardními stavebními materiály. Lehký obvodový plášť jako samonosná konstrukce, která přenáší vlastní tíhu, užitná zatížení, zatížení vlivem povětrnostních podmínek (vitr, sníl atd.) a seizmické zatížení do hlavní stavební konstrukce (ČSN EN 13119) už tyto parametry splňovat nemusí, konkrétně vyrobené z lehkých krycích materiálů bez tvarové stálosti, jako je např. plachta, rákosová rohož atp.

Převážné uzavření obvodovými stěnami lze definovat uzavřením většinou z celkového množství obvodových stěn (typicky 3 ze 4 celkových obvodových stěn). Zajímavou skutečností může být NE/dosah až ke střešní konstrukci, protože velikost povrchu stěn není pro tyto účely rozhodující (stěny mohou být uzavřeny pouze částí).

Toť asi to nejdůležitější z inkriminované Metodické pomůcky ČÚZK. V zásadě nemohu než se závěry zde vyřčenými souhlasit. Tyto odpovídají nejen aktuálně platné legislativě, ale zejména závěrům souvisejících rozsudků a také dlouhodobé názorové praxi profesního kruhu v dané oblasti.

Pouze jedna věc mě bohužel nenechává takřkajíc „chladným“. V části otázky „spojitosti se zemí pevným základem“ se nemohu zbavit dojmu, že autoři dané MP ČÚZK přesehají svým výkladem již dlouhodobě ustálenou výkladovou praxi, což by mohlo vést k zásadním, dle mého názoru „negativním“ komplikacím, zejména pak v oblasti daně z nemovitých věcí.

Kdy se jedná o pevný základ (hodnocení pevného základu se odvíjí od hloubky založení)

- betonové základové pasy
- základová deska
- betonové patky (záleží na hloubce patek)
- zemní vruty a patky (splňující parametry pro stavební základy – nezámrzná hloubka)

Plechová garáž na betonových patkách:	Plechová garáž na betonovém věnci:	Plechová garáž na betonové desce:
01.	02.	03.
		
1) bet. patky (zámrzná hloubka)	2) betonový věnec	3) základová deska
		

Obr. převzaty z <https://stalconcept.cz/>

Konkrétně mám na mysli část s výkladem, kdy „jakékoliv“ pevně kotvené do pevného podkladu (základu), tj. hloubka šroubů/hrřebů (samočzné šrouby) či kotvení šroubením přes kovové patky zabetonované v podloží, které zajišťí pevné přichycení, které odolá vnějším vlivům a účinkům vlastního působení věci (postačí i připojení samostatným šroubem k zeminnému vrutu splňujícím parametry pevného základu), vede k závěru, že se následně jedná o budovu se zemí spojenou pevným základem. Dle autorů bude často záležet spíše na existenci pevného základu než na formě spojení samotné stavby s tímto základem (toho lze dosáhnout poměrně snadno „jakýmkoliv“ pevným stavebním pojivem či šrouby).

S tímto závěrem musím osobně jednoznačně vyslovit nesouhlas. Pouhé kotvení do pevného podkladu (základu) za pomoci šroubů či uchycení např. plechové garáže šroubením na zabetonované patky nelze dle mého názoru v žádném případě považovat za naplnění podmínky tzv. spojení se zemí pevným základem, alespoň pro účely daně z nemovitých věcí.

Praxe je velmi rozmanitá, formy uchycení k zemskému povrchu nevyjímáme. Určité je tedy namístě konkrétní případ zkoumat detailněji než jen pohledovým posouzením, nýbrž je nutné vycházet z konkrétního stavebně-technického řešení stavby. Výše uvedeným závěrem ostatně neodpovídají ani závěry našich soudů, které jen namátkou uvádím níže:

9.Co.629/64 ze dne 17. 11. 1964: „Je tedy nemovitostí i kreací chata, jestliže je spojena se zemí pevnými, např. zděnými, betonovými nebo jinak do země pevně zapuštěnými základy. V daném případě je chata spojena se zemí zděnou podezdívkou, a jde tudíž o nemovitost.“

31.Ca.45/98-24, 46-98/20, 47/98-20, 48/98-26 ze dne 5. 3. 1999: „Podmínka spojení stavby pevným základem se zemí není splněna v případech, kdy jsou plochy zpevněny např. položením betonových panelů do pískového podloží nebo štěrkovým (makadamovým) povrchem. Předmětná stavba vykazuje pevné spojení se zemí, které je realizováno určitou konstrukcí vrstvou, jež je následně zpevněna asfaltovým povrchem. To je rozhodujícím prvkem, z něhož jednoznačně vyplývá nerozbitelnost, a tím i neměnnost plochy. Stavba proto nese znaky nemovitosti.“

1.ÚS.483/01 ze dne 6. 5. 2003: „Jde-li o stavbu spojenou se zemí pevným základem, či nikoliv, je třeba vždy posoudit podle okolností konkrétního případu. Přitom, spojení se zemí pevným základem“ je možno stručně charakterizovat tak, že věc nesmí být oddělitelná od země, aniž by došlo k porušení věci. Pevné spojení věci se zemí musí být zároveň takové, aby bylo schopno odolát zejména účinkům přírodních vlivů dané lokality na věc a účinkům vlastního působení věci. Z hlediska stavebního je pevný základ základovou konstrukcí geometricky a fyzikálně jednoznačně omezenou a definovanou, a to pro konkrétní stavební objekty, v konkrétní lokalitě a v konkrétních vnějších podmínkách. Je zřejmé, že posouzení existence pevného základu konkrétní stavby je otázkou odbornou, k níž soud

zpravidla nemá dostatek odborných znalostí, a proto je třeba v rámci dokazování provést důkaz znaleckým posudkem či odborným vyjádřením.“

1.ÚS.531/05 ze dne 6. 2. 2007: „Podle rozhodnutí finančního ředitelství je základní vymezení pojmu stavby jako předmětu daně (§ 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí) v návaznosti na § 119 odst. 2 občanského zákoníku dáno splněním základní podmínky vymezení nemovitosti, kterou je pevné spojení stavby se zemí pevným základem. Tato podmínka není splněna např. volným položením betonových panelů do pískového podloží nebo jen zpevněním plochy pouze štěrkovým povrchem. Jsou-li tyto plochy následně upraveny např. betonovým potěrem nebo asfaltovou obrusnou vrstvou, jedná se již o zpevněné plochy, které jsou předmětem daně ze staveb ve smyslu § 7 zákona o dani z nemovitostí. Stavba jako nemovitost tedy musí splňovat znaky přirozeného pojmu věci s tím rozdílem, že nemusí být oddělena od pozemku, na kterém je postavena. V prvé řadě se musí jednat o vymezitelný kus vnějšího světa. Z tohoto důvodu se o stavbu jako nemovitost nemůže jednat v případě výsledku stavebních prací, který není vymezitelný vzhledem k pozemku, na kterém stojí (např. nejde o nemovitou stavbu v případě hráze rybníka, pokud nelze určit, kde končí pozemek a začíná samotná hráz; srv. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. 22 Cdo 1221/2001).“

5.Ats.24/2008-63 ze dne 25. 9. 2008: „Rozhodující pro určení, zda se u plošné stavby (ve stavebněprávním smyslu), jako jsou betonové či asfaltové plochy, jedná rovněž z hlediska občanskoprávního o stavbu spojenou se zemí pevným základem (§ 119 odst. 2 občanského zákoníku) podléhající dani ze staveb dle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, či naopak o součást pozemku, na němž se taková stavba nachází, nemůže být pouze hledisko, zda lze danou stavební konstrukci oddělit od země, ale také zda je naplněna první podmínka § 120 odst. 1 občanského zákoníku, tedy zda jde o součást pozemku, která k pozemku (jakožto k věci hlavní) podle jeho povahy náleží, či nikoliv.“

Dle mého názoru lze tedy shrnout, že předmětem daně ze zdanitelných staveb je budova ve smyslu definice dle KZ. Pro účely zdanění dani z nemovitých věcí tedy není rozhodující její evidence v katastru nemovitostí. Na druhou stranu je tato přinejmenším podpůrná a může být určitým vodítkem pro správné stanovení základu daně či druhu stavby, což jsou kromě dalších zásadní parametry pro správnou identifikaci výše daně.

Výraz a podmínku „spojení se zemí pevným základem“ je nutné dle mého názoru vnímat a posuzovat následovně:

- pevný základ vytvářející základovou prostorovou konstrukci, geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou pro konkrétní případ,
- konstrukční vrstva představovaná zděnými, betonovými nebo jinak do země pevně zapuštěnými základy; typicky podezdívka, budova, hala, jiné stavby jako zemní sklep, oplocení,
- věc nesmí být oddělitelná od země, aniž by došlo k porušení věci.

DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Naopak za „spojení se zemí pevným základem“ nelze považovat pouhé volné ložení stavby do pískového či štrkového podloží bez zpevnění horní plochy ani spojení stavby prostřednictvím např. šroubení apod. (typicky u plechových staveb garáží či skladů), byť do zděného, betonového nebo jinak do země pevně zpevněného podloží.

Samým závěrem ještě upozorňuji na další nutné podmínky předmetu daně ze zdanitelných staveb, a to prvek dokončení nebo užívání stavby.

AKTUALITY

Aktuality zpracoval Mgr. Ondřej Dráb.

1. **Novela zákona o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů**
Dotčené předpisy: zákon o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb.), zákon o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (č. 589/1991 Sb.) a zákon o pojištění na veřejné zdravotní pojištění (č. 592/1992 Sb.)

Novela upravuje zejména způsob zdanění a zpojištění příjmů z tzv. zaměstnaneckých opčních plánů a otázky období započítatelných do doby trvání daňově podporovaného produktu spoření na stáří.

Účinnost: od 1. dubna 2025 (úprava zdanění a zpojištění zaměstnaneckých opčních plánů) od 1. května 2025
(*Vyšlo ve Sbírce zákonů pod č. 84/2025*)

2. **Novela energetického zákona a dalších souvisejících zákonů**

Dotčené předpisy: zákon o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb.)

Novela zákona o daních z příjmů přináší změny v daňovém režimu fotovoltaických elektráren.

Účinnost: od 1. srpna 2025
(*Vyšlo ve Sbírce zákonů pod č. 87/2025*)

3. **Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Černou Horou o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a o zabránění daňovému úniku a vyhýbání se daňové povinnosti**

Dotčené předpisy: zákon o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb.)

Nová smlouva o zamezení dvojího zdanění s Černou Horou.

Při hodnocení naplnění podmínek v daných konkrétních případech se nelze vyhnout problematickým a hraničním situacím. Zcela jistě tak může dojít k rozdílným subjektivním hodnocením, kdy k závěru nakonec může přispět, resp. ve sporných případech může rozhodnout pouze soud.