

Mgr. Pavel Drahovzal

výkonný ředitel

V Praze dne 15. října 2018

Č.j: /18

Vážený pane generální řediteli,

obracím se na Vás ve věci vymezení rozsahu nemovitostí, při jejichž převodu územní samosprávný celek vystupuje jako osoba nepovinná k DPH (a tedy daný převod z pohledu daně se ani netestuje na splnění podmínek podle §56 zákona o DPH). Tento náš dotaz úzce navazuje na naše připomínky k novele zákona o DPH, který je nyní postoupen k projednání Poslanecké sněmovně a dále diskusi, která proběhla mezi zástupci Svazu měst a obcí ČR, Asociací krajů ČR a Ministerstvem financí ČR dne 29. června 2018.

Podstata našich dotazů:

Dotazujeme se na hranici ekonomické činnosti územních samosprávných celků v případech převodu nemovitostí. Pokud vyjdeme z materiálů, které máme k této problematice k dispozici, objevují se z našeho pohledu následující klíčové dokumenty:

- a) Informace MF ČR k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky z 22. prosince 2008, kde je mimo jiné uvedeno následující:

Pokud obec prodává vlastní majetek nebo majetek, ke kterému má právo hospodaření a nakládá s ním jako vlastník, který používala k veřejnoprávní činnosti, nezačítává se jí úplata do obratu, protože prodej takového majetku není předmětem daně. Obec takový majetek pořizovala a prodává jako osoba nepovinná k dani.

- b) Odpověď Generálního finančního ředitelství na dotaz Zlínského kraje (Č. j.: 63075/14/7100-20116-01169). V této odpovědi Generálního finančního ředitelství, který přikládáme k našemu dotazu (jako **Přílohu č. 1**), je mimo jiné uvedeno:

Pokud bychom tedy předpokládali, že k dodání nemovitých věcí (ve vlastnictví kraje) dochází v souvislosti s organizováním dopravy na území kraje vymezené zvláštními právními předpisy, která se na jejich základě řadí do výkonu veřejné správy, šlo by na uvedené dodání nemovitých věcí pohlížet jako na výkon veřejné správy – např. převody pozemků pod místními komunikacemi nebo převody pozemků, které tvoří zelený pás kolem místní komunikace. Takovéto dodání nemovitých věcí nebude tedy

vůbec předmětem daně. Přičemž doplňujeme, že i když dané plnění není předmětem daně, tak kraj by měl ve své evidenci tyto transakce podchytit včetně zdůvodnění, proč nejde o ekonomickou činnost.

Pro úplnost uvádíme, že jiné dodání nemovitých věcí za úplatu, u kterého by základem nebyl výkon veřejné správy, resp. nebyla by zde souvislost s výkonem veřejné správy, spadá v zásadě pod ekonomickou činnost. V takovém případě je pak třeba ve vazbě na ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty posoudit, zda jde o osvobozené či zdanitelné plnění.

- c) Problematiky se rovněž dotýká zveřejněný dokument ze dne 14. září 2016 s názvem Odpovědi na dotazy týkající se aplikace „Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016“ č.j. 125189/16/7100-20116-050485, a to v odpovědi na dotaz č.16

Dotaz 16 – Dodání pozemku a ekonomická činnost

Mohu já jako občan, který zdědil pozemek a rozparceluji jej na 5 dalších, abych je mohl prodat, nicméně musím zbudovat nějaké sítě, nicméně nevím, zda se mohu dostat do pozice, že moje počínání bude považováno za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 zákona o DPH, i když to byla jen jednorázová činnost k prodeji zděděného pozemku? Poskytl jsem příspěvek na prodloužení sítí (vody a kanalizace), na všechny projektové práce, poplatky za územní a stavební řízení a příslušnou daň. Nyní jsem jedním z investorů komunikace, kterou po dokončení předáme spolu s ostatními investory městu. Pozemky prodané k dnešnímu datu na zaplacení celé komunikace a veřejného osvětlení nestačí a budu muset v letošním roce prodat další pozemky, protože stavba silnice a veřejného osvětlení stále pokračuje, v letošním roce proběhne fakturace a nechci zůstat nikomu nic dlužen. K tomu potřebuji mít jasno, zda budou prodeje pozemků podléhat platbě DPH nebo nikoli. Prodávám svůj osobní majetek a prodej pozemků není mou podnikatelskou činností.

Odpověď 16

Jestliže se bude jednat o pouhý výkon vlastnického práva a příležitostné dodání pozemku, nelze prodej považovat za ekonomickou činnost dle § 5 zákona o DPH. Ve Vašem popsáném případě jste uskutečnil ještě další činnosti než samotnou parcelaci a prodej pozemků. A to výstavbu sítí, chodníků, osvětlení atd. nebo jste se podílel na jejich uhrazení, nicméně i běžný obchodník je zavázán stejně. Prodeje vlastního majetku ve Vašem případě nejsou nahodilé nebo jednorázové, ale uskutečňují se patrně kontinuálně. Prodej předmětných pozemků je ekonomickou činností, přičemž byste měl sledovat obrat za prodej předmětných pozemků a při překročení obratu (1 mil. Kč) byste se měl registrovat k DPH jako plátce.

Z výše uvedených zdrojů (zejména prvních dvou) je zřejmé, že finanční správa jednoznačně počítá s tím, že existuje určitá skupina nemovitého majetku, při jehož převodu územní samosprávný celek vystupuje osoba jako nepovinná k dani.

V rámci obcí můžeme identifikovat 3 základní skupiny majetku (dále můžeme zjednodušit na pozemky, které jsou pro danou problematiku klíčovým majetkem).

- a) Převody pozemků, které přímo souvisely s výkonem veřejné správy – ve smyslu vymezení veřejné správy podle judikatury ESD (například ve vztahu k nakládání s místními komunikacemi) – tak jak je vymezeno například v odpovědi GŘ pro Zlínský kraj. V případě převodů těchto pozemků dle našeho názoru interpretační problém nevzniká.
- b) Převody pozemků, které byly využívány k ekonomické činnosti územního samosprávného celku (tedy například byly pronajímány, byly na nich postaveny bytové domy, sloužily k provozování lesního hospodářství) či na nich je realizována aktivita, která by měla být právě považována za ekonomickou činnost – například příprava území pro prodej parcel na RD (výstavba sítí, úprava plání ...). Také v případě těchto pozemků se nedomníváme, že by problém vznikal a plně rozumíme tomu, že v případě jejich převodu se jedná o ekonomickou činnost a má dojít k testování režimu zdanění (zdanit x osvobodit) podle §56.
- c) **Převody pozemků, které nenáleží ani do jedné z výše uvedených kategorií. Tedy nesouvisí s výkonem veřejné správy (ve smyslu zvláštního pověření obce k určité výhradní činnosti, při níž vystupuje ve veřejnoprávním vztahu), ale ani na nich nebyla prováděna ekonomická činnost. Může se jednat například o nejrůznější „zelené plochy“ v rámci obcí ... Tato kategorie pozemků je na obcích významná a právě při jejich převodech vzniká problém, zda obec při jejich převodu vystupuje jako osoba povinná k dani.**

Naše připomínky k novele zákona o DPH a následná diskuse s MFČR

Výše uvedená problematika vyvstala při projednávání naší připomínky k návrhu novelizace §76 odst. 4.

Připomínka SMO ČR:

K bodu 131 - § 76 odst. 4 písmeno a)

V rámci navrhované úpravy nebyla odstraněna naše základní nejistota, na kterou jsme již poukazovali v našich podnětech v únoru 2017. Dovolíme si zde citovat z tohoto našeho podnětu.

Popis problematiky (původní znění):

Do výpočtu koeficientu se podle ustanovení §76 odst. 4 písm. a) nezapočítává: prodej dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro své ekonomické činnosti,

Cílem směrnice je dle našeho názoru vyloučit z výpočtu koeficientu operace mimořádného charakteru. Například v judikátu C-98/07 je mimo jiné uvedeno: položky uvedené v tomto odstavci musejí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu, aby bylo zabráněno tomu, že by mohly zkreslit jeho skutečný význam v rozsahu, v němž takové položky neodrážejí podnikatelskou činnost osoby povinné k dani. To se týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finančních operací, jež jsou pouze příležitostnými činnostmi, které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obrátu podniku. Tyto činnosti jsou ostatně

vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.

Problém vzniká v případě prodeje majetku (zejména ÚSC), který nebyl využíván k ekonomické činnosti (a nebyl ani přičleněn k „podnikatelské aktivitě obce“) a zároveň ale nesloužil k výkonu veřejné správy. Z judikátu NSS 8 Afs 41/2010 by vyplývalo, že i takový majetek má být při převodu zdanitelným plněním (podle svého charakteru buď zdaňovaným, nebo osvobozeným), nicméně podle současného znění §76 odst. 4 písm. a) by nebyl vyloučen z výpočtu koeficientu (byť jeho převod představuje stejně mimořádnou operaci jako převod dlouhodobého majetku dříve užívaného k ekonomické činnosti).

Pokud tedy platí, že v podmínkách ÚSC má být zdanitelným plněním i převod majetku nepoužívaného k ekonomické činnosti, který zároveň nesloužil k výkonu veřejné správy, považujeme za správné, aby z ustanovení písmene a) byla vypuštěna celá část za čárkou (respektive aby nebylo rozhodující, zda daný majetek byl či nebyl používán k ekonomické činnosti).

Pokud není dle názoru MF ČR prodej majetku dle předchozího odstavce v podmínkách ÚSC vůbec zdaňovaným plněním, potom ustanovení §76 odst. 4 písmeno a) může zůstat v současném znění, požadujeme ale výslovné doplnění do §5 odst. 2, že ekonomickou činnost nepředstavuje prodej dlouhodobého majetku, který nebyl používán k ekonomické činnosti.

Na tuto připomínku bylo v rámci vypořádání připomínek ze strany MFČR reagováno způsobem, který naši nejistotu neodstranil – viz následující text:

Vysvětleno.

Závěry, které vyplývají z judikátu Soudního dvora Evropské unie C-98/07 (podmínka, že z výpočtu koeficientu se nevylučují uskutečněná plnění, jsou-li nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti), již byly promítnuty do § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, mj. také na základě podnětu Svazu měst a obcí.

Vzhledem k tomu, že se jedná o klíčovou záležitost, uplatnili jsme tuto naši připomínku v rámci návrhu agendy jednání, která se uskutečnila za účasti Svazu měst a obcí ČR a Asociace krajů ČR s Ministerstvem financí ČR dne 29. června 2018. V rámci zpracovaných materiálů, ze strany MF ČR (přikládáme k dotazu jako **Přílohu č. 2**) je k této problematice uvedeno na str. č. 7:

„Dodání nemovitých věcí“

- K problematice ekonomické činnosti ve vztahu k prodeji nemovitých věcí se SDEU vyjadřoval příkladně v rozsudku C-180/10.*
- Pokud obec dodává nemovitou věc, kterou nepoužívala v rámci ekonomické činnosti, pak je nutno zkoumat, zda při prodeji této nemovité věci (ne)podnikne aktivní*

kroky k obchodnímu prodeji a (ne) využije obdobné prostředky, jaké využívá obchodník, které spočívají například v zasíťování pozemků nebo využití běžných marketingových nástrojů.

- *Pokud obec činí aktivní kroky jako obchodník, pak takováto nemovitá věc bude předmětem daně, může vstoupit také do obratu*
- *Pokud nečiní aktivní kroky jako obchodník, pak nemovitá věc nebude předmětem daně.*

Pokud této odpovědi správně rozumíme, znamenalo by to, že při převodu pozemků v rámci vymezené skupině c) by obec jednala jako osoba nepovinná k dani (pokud nebude činit „aktivní kroky ...“).

Konkrétní dotazy na GFŘ:

1. Dotazujeme se, zda GFŘ souhlasí s tím, co MF ČR uvedlo v rámci své prezentace ze dne 29. června 2018, z čehož by vyplynulo, že u převodů pozemků v rámci vymezené skupině c) (viz str. 3 našeho dotazu) by obec jednala jako osoba nepovinná k dani, v případě neplátce by tyto prodeje nevstupovaly do obratu pro povinnou registraci ve smyslu § 4a ZDPH.

Např. se jedná o tyto případy prodeje pozemků (byť by byly dle ÚP v zastavitelném nebo zastavěném území):

- Prodej pozemku před plotem RD za účelem parkování OA vlastníka RD, pozemek je na veřejném prostranství a nikdy nebyl předmětem ek. činnosti.
 - Prodej pozemku nezpevněné komunikace, která je jedinou přístupovou cestou ke stavbě na vedlejším pozemku a nikdy nesloužila k ek. činnosti.
 - Prodej pozemku (zpevněné plochy) využívané jako parkoviště na veřejném prostranství před BD – vlastníkem BD je SVJ. Parkoviště nebylo provozováno za úplatu.
 - Prodej pozemku ve vlastnictví města za účelem vybudování komunikace jinému městu, nebo kraji. Pozemky nikdy nebyly využívány pro ek. činnost.
 - Prodej pozemku dosud nevyužívané k ek. činnosti za účelem zřízení zahrady.
2. Pokud GFŘ souhlasí s tím, co MF uvedlo ve své prezentaci, dotazujeme se, kde leží hranice „využití běžných marketingových nástrojů“. Jsme přesvědčeni, že se nemůže jednat o prosté zveřejnění záměru převodu na úřední desce, neboť tímto plní obec svou zákonnou povinnost, a to i v případě že jsou pozemky zařazené v ÚP v zastavitelném území. Dle našeho názoru se nemůže ani jednat například o inzerát v místním zpravodaji nabízejícím pozemek ke koupi. Pokud by takováto inzerce měla již představovat krok k tomu, že se jedná při převodu pozemku o ekonomickou činnost, musel by například podnikatel (fyzická osoba plátce DPH) považovat za ekonomickou činnost z hlediska DPH prodej jízdního kola svého nezletilého syna jen proto, že nabídku prodeje inzeroval

například v místních novinách či na nějakém webovém portálu (například Aukro) – takový závěr by byl absurdní.

Obdobně v případě, že obec vymezí lokalitu k výstavbě RD a nabídne k odprodeji zaměřené pozemky za cenu, kterou určí obec bez ohledu na cenu na trhu, navíc mnohdy s omezujícími podmínkami výstavby RD do stanovené doby, se dle našeho názoru nemůže jednat o aktivní ek. činnost (v případě, že nečiní aktivní kroky například spojené s výstavbou sítí ...).

Vážený pane generální řediteli, dovoluji si Vám předem poděkovat za zodpovězení těchto našich dotazů, které se fakticky týkají všech obcí v rámci ČR. V případě potřeby jsme připraveni podat k nim bližší vysvětlení.

S úctou

Vážený pan
Ing. Martin Janeček
generální ředitel
Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7
117 22 Praha 1