



**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR09333818  
ESS

**Odbor nepřímých daní**

Č. j.: 92614/18/7100-20116-050485

Vyřizuje: Ondřej Babuněk, Oddělení daně z přidané hodnoty I  
Tel: (+ 420) 296 852 222  
E-mail: [podatelna@fs.mfcr.cz](mailto:podatelna@fs.mfcr.cz)  
ID datové schránky: p9iwj4f

SVAZ MĚST A OBCÍ ČESKÉ REPUBLIKY  
Třída 5. května 65/1640  
140 00 Praha 4 - Nusle  
Mgr. Pavel Drahovzal, výkonný ředitel

### **DPH u územního samosprávného celku**

Vážený pane řediteli,

v návaznosti na Vaše opakované dotazy, jejichž obsahem je polemika s odpověďmi GFŘ č. j.: 36151/17/7100-20116-709973 ze dne 19. 4. 2017, č. j.: 46010/17/7100-20116-050485 ze dne 29. 5. 2017 a č. j.: 138863/17/7100-20116-050485 ze dne 13. 2. 2018, sdělujeme následující. Váš dotaz je vyvolán nejasnostmi týkajícími se výkladu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p. (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“).

Obracíte se na GFŘ 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). Váš dotaz úzce navazuje na Vaše 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 Vašich dotazů:**

Dotazujete se na hranici ekonomické činnosti územních samosprávných celků v případech převodu nemovitostí. Pokud vyjdete z materiálů, které máte k této problematice k dispozici, objevují se z Vašeho pohledu následující klíčové dokumenty:

- a) Informace MF ČR k uplatňování DPH pro územní samosprávné celky z 22. prosince 2008,
- b) Odpověď Generálního finančního ředitelství na dotaz Zlínského kraje (č. j.: 63075/14/7100-20116-01169), c) dokument ze dne 14. září 2016 s názvem Odpovědi na dotazy týkající se aplikace II Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 "č.j. 125189/16/7100-20116-050485, a to odpověď na dotaz č.16.

Z výše uvedených zdrojů (zejména prvních dvou) je dle Vašeho názoru zřejmé, že finanční správa jednoznačně počítá s tím, že existuje určitá skupina nemovitého majetku, při jehož převodu územní samosprávný celek vystupuje jako osoba nepovinná k dani. V rámci obcí můžete identifikovat 3 základní skupiny majetku.

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). V případě převodů těchto pozemků dle Vašeho 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 plánů, atd.). Také v případě těchto pozemků se nedomníváte, že by problém vznikl 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 zákona o DPH.

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 údajně na obcích významná a právě při jejich převodech vzniká problém, zda obec při jejich převodu vystupuje jako osoba povinná k dani.

Výše uvedená problematika dle Vašeho sdělení vyvstala při projednávání Vaší připomínky k návrhu novelizace § 76 odst. 4 zákona o DPH.

Připomínka SMO ČR (pozn. GFR: připomínka je ponechána v plném rozsahu).

**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 písmo 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 údajně 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 písmo a) zákona o DPH 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 zdaňováním 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 dle Vašeho sdělení ze strany MFČR reagováno způsobem, který Vaši nejistotu neodstraní - 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 písmo 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 jste dle Vašeho vyjádření tuto Vaši 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 je údajně 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 zasítování 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 rozumíte, znamenalo by to, že při převodu pozemků ve Vámi vymezené skupině c) by obec jednala jako osoba nepovinná k dani (pokud nebude činit „aktivní kroky ...“).

### **Tážete se tedy:**

1. Zda GFR souhlasí s tím, co MF ČR uvedlo v rámci své prezentace ze dne 29. června 2018, z čehož by vyplynulo, že u převodů pozemků ve Vámi vymezené skupině c) by obec nejednala jako osoba povinná 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 nevyužívaného k ek. činnosti za účelem zřízení zahrady.

2. Pokud GFŘ souhlasí s tím, co MF uvedlo ve své prezentaci, dotazujete se, kde leží hranice „využití běžných marketingových nástrojů“. Jste 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 Vašeho názoru se nemůže ani jednat například o inzerát v místním zpravodaji nabízejícím pozemek ke koupi. Pokud by takováto inzercie 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 dle Vašeho vyjádření 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 Vašeho názoru nemůže jednat o aktivní ek. činnost (v případě, že nečiní aktivní kroky například spojené s výstavbou sítí ... ).

### **Stanovisko GFŘ**

**Opakovaně Vás upozorňujeme na skutečnost, že Generální finanční ředitelství není až na výjimky oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů a rovněž ani k poskytnutí právního, daňového a jiného poradenství v individuálních záležitostech. Posouzení konkrétní věci v daňovém řízení je plně v kompetenci příslušného správce daně. Proto Vám opakovaně doporučujeme, abyste se obrátili na certifikovaného daňového poradce, který Vaše případy posoudí s náležitou péčí a odborností.**

Předně je nutné uvést, že se GFŘ nebude vyjadřovat k Vaším připomínkám k návrhu novely zákona o DPH, která je v současné době v legislativním procesu v Parlamentu ČR.

Dále je nutné sdělit, že Vámi naznačené příklady mají obecný charakter, a proto bude GFŘ odpovídat pouze v obecné rovině.

#### **Ad bod 1)**

Za předpokladu, že by předmětné pozemky nikdy nesloužily k výkonu ekonomické činnosti a nebyly by splněny podmínky judikatury Soudního dvora Evropské unie (v tomto smyslu viz zejména rozsudky C-263/11 Ainārs Rēdlihs, C-180/10 a C 181/10 Jarosław Słaby a Emilian Kuć, C-77/01 EDM, C-155/94 Wellcome Trust, jakož i C-446/98 Fazenda Pública), pak by obec při dodání předmětných pozemků nebyla v postavení osoby povinné k dani vykonávající ekonomickou činnost. Pokud by při dodání Vámi uvedených pozemků obec nevystupovala jako osoba povinná k dani a jednalo by se o běžnou správu svého majetku ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie, pak by se dodání takovýchto pozemků nezahrnovalo do výpočtu obrátu dle § 4a zákona o DPH.

#### **Ad bod 2)**

Pokud obec zveřejní záměr odprodat určité pozemky na úřední desce, příp. v místním zpravodaji, pak tato okolnost sama o sobě by neměla znamenat, že by obec využila běžné nástroje marketingu, čímž by se nedostala do postavení osoby povinné k dani vykonávající ekonomickou činnost.

Vymezí-li obec pouze lokalitu k výstavbě RD (parcelací pozemků) a nabídne-li zaměřené pozemky k prodeji, pak se v zásadě nejedná o skutečnosti, které by znamenaly, že by se obec dostala do postavení osoby povinné k dani.

Nicméně je nutné zásadně upozornit na skutečnost, že zejména navrhne-li obec z vlastního podnětu např. změnu územního plánu, přičemž tento návrh umožní z nezastavitelných pozemků učinit pozemky pro budoucí zastavění pozemků zejména RD, bude-li činit kroky k budoucímu zasíťování pozemků inženýrskými sítěmi, bude-li plánovat přivedení/zhotovení místních komunikací v blízkosti pozemků, atd., pak se bude jednat o aktivní kroky k obchodnímu prodeji pozemků ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-180/10 a C-181/10 Jarosław Ślaby a Emilian Kuć, přičemž by při dodání takovýchto pozemků obec vystupovala jako osoba povinná k dani vykonávající ekonomickou činnost. Za těchto okolností by dodání pozemků vstupovalo do výpočtu obratu dle § 4a zákona o DPH.

S pozdravem

Ing. Blanka Mattauschová  
ředitel odboru