**Ing. Dan Jiránek**

 **výkonný ředitel**

Praha, 26. října 2016

*Č.j:420/16*

**Věc: Dotazy k problematice § 56 Zákona o DPH.**

Vážený pane generální řediteli,

obracíme se na Vás, jakožto zástupci obcí, se žádostí o upřesnění a odstranění některých problémů a nejasností týkajících se aplikace § 56 (a případně i § 49) zákona o dani z přidané hodnoty v podmínkách obcí. K této problematice jsme již podávali několikrát své dotazy a podněty, v červnu 2016 Svaz měst a obcí ČR (dále jen “Svaz“) uspořádal seminář k problematice § 56, který byl lektorován zástupci Ministerstva financí (dále jen „MF“). V jednotlivých vyjádřeních (například náměstkyně ministra financí ing. Hornochové) či ve vazbě na informace prezentované na výše zmíněném semináři vnímáme rozpor v porovnání s tím, co je v poslední době prezentováno ze strany Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), zejména ve zveřejněných dotazech a odpovědích GFŘ v září 2016. Také v rámci postoje GFŘ shledáváme momenty, které je třeba dle našeho názoru nezbytné vyjasnit pro zajištění právní jistoty poplatníků.

Zdůrazňujeme, že stát je odpovědný za to, aby legislativa byla srozumitelná a aplikovatelná a také, aby praktická aplikace v rámci finanční správy byla plně zdůvodnitelná příslušnou legislativou. Obce, které zastupujeme, nemají sebemenší zájem na jakémkoliv krácení daní. Musí si však být jisté, že příslušné daně odvádí plně v souladu s platnou legislativou, aby nedošlo k obviňování zástupců obcí z nehospodárnosti (bohužel i prostřednictvím trestních oznámení).

S ohledem na výše uvedené předkládáme několik problémových okruhů prostřednictvím konkrétních dotazů a odpovědí a žádáme jak MF, tak i GFŘ o vyjádření, které bychom následně zveřejnili pro potřebu našich členských obcí. V některých oblastech předkládáme vlastní návrhy konkrétních řešení a žádáme o vyjádření, zda s nimi souhlasíte či nikoliv včetně zdůvodnění. V rámci jednotlivých okruhů budeme vycházet zejména z „Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016“ a „Dotazů a odpovědí zveřejněných pod číslem jednacím 125189/16/7100-20116-050485“.

Pevně věříme, že takový způsob komunikace může přispět k vyjasnění problematiky a doufáme, že vyjádření ze strany finanční správy budou jasná, jednoznačná a řádně legislativou odůvodněná.

**Okruh otázek číslo 1 – pozemek tvořící funkční celek se stavbou**

Vymezení funkčního celku je pro nás klíčové z hlediska, zda je testováno osvobození podle § 56 odst. 1 nebo odst. 3. V příkladech prezentovaných ze strany finanční správy stále nenacházíme odpovědi na významnou část případů, které na obcích běžně nastávají. S ohledem na tuto skutečnost předkládáme některé typové příklady.

**Příklad č. 1:**

Obec prodává vlastníkovi objektu restaurace A parcelu B situovanou před tímto objektem. Přes tuto parcelu se do objektu vchází a také její vyšrafovaná část je restauraci pronajímána pro umístění předzahrádky (pronájmu pro účely předzahrádky se týká cca 60 % parcely B, která je předmětem prodeje). Chápeme správně, že podle odpovědi č. 15 z materiálu GFŘ ze září 2016 tvoří prodávaný pozemek B funkční celek se stavbou A, neboť byl před převodem užíván z větší části spolu s budovou A?

|  |
| --- |
|   |
|   |
| A |
|   |
|   |
| B |
|   |

**Příklad č. 2:**

Jedná se o naprosto identickou situaci jako v příkladu č. 1 s tím rozdílem, že na prodávané parcele není zatím předzahrádka zřízena, přes tuto parcelu se do objektu pouze vstupuje a vlastník objektu A má záměr na parcele B předzahrádku teprve vybudovat? Rozumíme tomu správně, že v tomto případě by se nejednalo o funkční celek se stavbou? Nebo již jen skutečnost, že se přes tuto parcelu do objektu A vstupuje, představuje dostatečnou indicii k tomu, že se o funkční celek s objektem A jedná?

**Příklad č. 3:**

Jedná se o naprosto identickou situaci jako v příkladu č. 1 (tedy včetně pronájmu 60 % parcely pro předzahrádku k objektu A). Parcela ale není prodávána vlastníkovi objektu A, ale jiné osobě (s tím, že kupující ví, že parcela je „zatížena“ nájemní smlouvou a její větší část bude dále pronajímána za účelem zřízení předzahrádky). Rozumíme tomu správně, že v tomto případě by se jednalo o funkční celek s A i v situaci, kdy je parcela B kupována třetí osobou?

Zároveň žádáme o sdělení, zda si GFŘ uvědomuje problém se získáním informace, zda objekt A prošel podstatnou změnou v situaci, kdy vlastník objektu A není účastníkem transakce.

**Příklad č. 4**

Obec prodává neoprávněně zaplocený pozemek u RD (pozemek byl užíván s rodinným domem, je v jeho bezprostřední blízkosti) vlastníkovi RD. Chápeme správně, že se jedná o funkční celek se stavbou RD, neboť pozemek byl s domem užíván (byť bez právního titulu)?

**Příklad č. 5**

Obec prodává pozemek vedle RD (jedná se zhruba o 20 metrů čtverečních). Situace je obsažena v následujícím zákresu:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   |   |   |
|   |   |   |
|   |   |   |
|   |   |   |
|   |   |   |
|   |   |   |
|   |   |   |
|   |   |   |

* Modrá část – stavba RD
* Zelená část – pozemky vlastníka RD
* Oranžová – prodávané pozemky

Vlastník RD nemá pozemky ohraničeny plotem, přes oranžově vyznačený pozemek má přístup do svých nemovitostí, z oranžově označeného pozemku také udržuje svůj RD (například nátěry štítu, umývání oken). Na „oranžovém“ pozemku nemá zřízen plot (nejedná se o pozemek neoprávněně zaplocený). Jedná se v tomto případě o prodej pozemku tvořícího funkční celek se stavbou RD (opakujeme – řešíme „oranžový pozemek“)?

Změnila by se nějak situace, pokud by na oranžově vyznačeném pozemku měl vlastník RD vysázeny růže (bez nějakého speciálního souhlasu obce jako vlastníka pozemku)?

Změnila by se nějak situace, pokud by na oranžově vyznačeném pozemku byla upravena plocha (například zatravňovací dlaždice na části pozemku, které tam umístil vlastník RD) a je tam parkováno vozidlo vlastníka RD, opět bez zvláštního souhlasu obce?

**Příklad č. 6**

Obec prodává rodinný dům a určité související pozemky. Pro zjednodušení se jedná o 1 parcelu pod rodinným domem spolu s tímto RD (modrá část) a dále o rozsáhlou parcelu zhruba 2 tis. metrů čtverečních navazující na dům (zelená část). Tato navazující parcela má v katastru nemovitostí uveden jediný způsob užívání (zahrada). Z hlediska způsobu užívání pozemku vyznačeného zeleně je situace taková, že v části vyznačené čarami (zhruba 300 metrů čtverečních) se objevují plochy sloužící prokazatelně k obsluze RD (zpevněné plochy, vchází se tudy do domu, jsou zde třeba drobné kůlny). Na tuto část navazuje oplocená zahrada užívaná spolu s domem (tečkovaná část – cca 500 metrů čtverečních). Dále navazuje část, která je loukou, sadem atp., není nijak zaplocena k domu, není ani v současnosti využívána současným uživatelem domu. Jedná se o 1,2 tis. metrů čtverečních.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   |   |   |   |   |   |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |

Bude celý zeleně vyznačený pozemek tvořit funkční celek se stavbou rodinného domu a to i v situaci, kdy spolu s domem (k jeho obsluze) je v současnosti využívaná pouze menší část daného pozemku?

Představuje případně kritérium „převažující plochy“ vhodné kritérium pro určení, zda se o funkční celek jedná či nikoliv?

Nebo má obec v takovémto případě pro potřeby DPH určit, že část parcely je funkčním celkem s RD a testovat osvobození podle odst. 3 (například „první dvě části parcely“) a část, že není a testovat u této části osvobození podle odst. 1 a to i v situaci, kdy o rozdílném způsobu užívání není jakákoliv zmínka v katastru nemovitostí?

**Příklad č. 7**

Obec odprodává vlastníkovi prodejny v sídlišti parcelu představující zhruba 3 metry široký pás kolem prodejny. V současnosti je pozemek běžnou veřejnou plochou. Důvodem odkupu je, že vlastník objektu obchodu má zájem na tom, aby měl bezproblémový přístup k objektu s možností bez nějakého povolování postavit lešení (pro případ údržby omítky či oken), má zájem také udržovat si bezprostřední okolí obchodu sám (není spokojen s činností technických služeb starajících se veřejnou zeleň). Jedná se v takovémto případě o funkční celek s budovou? Zdůrazňujeme, že v budoucnosti bude parcela sloužit k obsluze objektu prodejny, nyní tak slouží částečně, kdy je na základě individuálního povolení vlastníka pozemku na tomto pozemku třeba stavěno lešení za účelem péče o objekt atd.

**Okruh otázek číslo 2 – problematika „drobných staveb“**

Byť zákon o DPH o tom v § 56 odst. 1 nehovoří, předpokládá GFŘ, že existují stavby, které bychom mohli označit jako drobné a přes jejich umístění na pozemku na tyto stavby nemáme hledět jako na určující pro transakci (testujeme případné osvobození na odst. 1, ne odst. 3). S tímto principem souhlasíme, opakujeme však, že vnímáme jako důležité, aby byl tento princip zmíněn v § 56 odst. 1 zákona o DPH, což jsme vyjádřili také v rámci vnějších připomínek k novelizaci daňových zákonů od roku 2017. Naše připomínka ale nebyla akceptována.

**Příklad č. 8**

V rámci dotazu a odpovědi č. 17 GFŘ uvádí příklad s objektem určeným k demolici. Jedná se o příklad, který již zhruba rok prezentujeme jako sporný a nedostáváme jasnou odpověď. Upozorňujeme ještě k tomu, že v judikátu ESD č. C 461/08, který GFŘ zmiňuje, byla situace taková, že demoliční práce v okamžiku dodání byly již zahájeny.

Obecně nejsme proti názoru GFŘ, že u objektu určeného k demolici máme na objekt hledět jako na „drobnou stavu“, tzn. neurčující pro posouzení příslušné transakce. Je ale nezbytné definovat, co znamená, že „objekt je určen k demolici“.

Teoretické varianty určení toho, že objekt je určen k demolici a nemá se na něj hledět jako na určující:

* VAR 1: k okamžiku dodání byly zahájeny demoliční práce (je irelevantní, zda jsou hrazeny prodávajícím nebo kupujícím), přitom je zřejmé, že demolice se týká celého objektu
* VAR 2: k okamžiku dodání byly učiněny správní úkony, které povolují provedení demolice (souhlas s provedením demoličních prací), demolice se týká celého objektu
* VAR 3: obecně se ví, že objekt na pozemku by měl být stržen a kupující bude stavět objekt nový (tato skutečnost může a nemusí být uvedena v kupní smlouvě)
* VAR 4: z technického stavu nemovitosti by prodávající mohl předjímat, že kupující objekt strhne

Vzhledem k neurčitosti situací uvedených ve VAR 3 a 4 se domníváme, že by rozhodující pro určení, zda objekt je či není určen k demolici, měly být skutečnosti ve VAR 1 či VAR 2.

Zde žádáme o stanovisko k výše uvedenému návrhu, případně navržení jiného kritéria, které by však mělo být natolik jednoznačné, aby nevyvolávalo pochybnosti.

**Příklad č. 9**

Obec prodává pozemek (500 metrů čtverečních), na jehož části (cca 100 metrů čtverečních) je umístěna zpevněná plocha (starý asfaltový povrch ne již v moc dobrém technickém stavu). Nemůžeme zároveň říci, že by tento pozemek tvořil funkční celek s nějakou okolní budovou. Máme stavbu zpevněné plochy považovat za „drobnou stavbu“ a testování z hlediska osvobození při dodání pozemku provádět podle § 56 odst. 1 nebo je to stavba určující a řešíme § 56 odst. 3?

Mají na tato posuzování vliv následující skutečnosti:

1. Je významné, jak je daná plocha veliká? Změnilo by něco, pokud by byla pouze 20 metrů čtverečních či pokud by naopak byla 300 metrů čtverečních? Pokud ano, kde dle názoru GFŘ leží příslušná hranice?
2. Má nějaký význam technický stav této plochy? Pokud by byla stará a již obtížně využitelná (materiál se drolí), mělo by to nějaký vliv na posuzování?
3. Je významné, že kupující má záměr na daném pozemku postavit lehkou skladovací halu (k tomuto záměru nebyly učiněny zatím správní úkony, je to zatím pouze myšlenka kupujícího) a zpevněnou plochu zamýšlí odstranit, aby tam halu postavil (plocha je na 90 % prodávaného pozemku)?
4. Změnila by se nějak situace, když by zpevněnou plochu chtěl využít po drobných úpravách jako „podlahu“ lehké skladovací haly?

**Okruh otázek číslo 3 – problematika „správních úkonů“**

Nesouhlasíme s názorem GFŘ (a tento názor je podle našeho názoru v rozporu s důvodovou zprávou a se zněním zákona o DPH), že schválení územního plánu již představuje správní úkon týkající se této stavby, neboť skutečnost, že je pozemek umístěn v lokalitě určené k nějakému typu výstavby nemusí znamenat, že je určen k zastavění. Beze sporu i v těchto lokalitách vznikají pozemky, které nikdy nebudou určeny k zástavbě. Nechceme v tento moment s názorem GFŘ polemizovat. Jedná se nám ale o vyjasnění některých sporných momentů, které vidíme u určení „stavebního pozemku“ i v případě, že bude aplikovat postup deklarovaný ze strany GFŘ.

 **Příklad č. 10**

Obec prodává pozemek osobě B (pole, neurčeno k výstavbě). Na této louce se má stavět plynovod (bude stavět společnost C, která není účastníkem transakce mezi obcí a subjektem B). Bylo vydáno stavební povolení. Dotaz zní, zda se bude jednat o stavební pozemek v situaci, kdy je vydáno stavební povolení na vybudování stavby, která s pozemkem nebude tvořit funkční celek (stavba sítě ve vlastnictví jiné osoby než je vlastník pozemku). Domníváme se, že by se správně o stavební pozemek jednat nemělo a že se jedná o analogii se situací zmiňovanou v dotazu a odpovědi GFŘ č. 4, podle které v případě, že by pozemek mohl být zastavěn pouze drobnými stavbami, tak se na něj nehledí jako na stavební. Ze současného znění zákona ale takovýto závěr nevyplývá a žádáme o sdělení postoje finanční správy.

**Příklad č. 11**

Řešíme otázku DPH u převodu pozemku, který je v lokalitě určené historicky územním plánem k zástavbě pro bydlení. Příslušná lokalita je již „standardně zastavěna“ rodinnými domy (zástavba z let 1970 – 1980). Obec v této lokalitě prodává pozemek o rozloze 50 metrů čtverečních jednomu z vlastníků RD pozemek, který mu umožní zvětšit si jeho zahradu (pozemek nyní netvoří funkční celek se stavbou). Tento pozemek je nyní podle katastru nemovitostí ostatní plochou. Jak bylo v dotazech a odpovědích zveřejněných ze strany GFŘ uvedeno (odpověď č. 4), i v lokalitě určené územním plánem k zástavbě pro bydlení existují pozemky, které zastavěny nebudou a na které nemáme hledět jako na stavební.

Chceme se dotázat, zda by i případ, který zde popisujeme, mohl být případem, kdy se na pozemek nebude hledět jako na stavební (opakujeme, že z hlediska svého charakteru pozemku není určen k zastavění, nesplňuje však charakteristiky plochy zmiňované v odpovědi GFŘ). Obdobným případem by mohl být například pozemek, na kterém není možná výstavba v důsledku umístění vedení sítě.

V této souvislosti žádáme o sdělení, jakým způsobem by podle finanční správy mělo být prokazováno, že se o stavební pozemek nejedná (například stanovisko stavebního úřadu, že pozemek není možné využít pro umístění rodinného domu?).

Zároveň upozorňujeme, že pokud GFŘ bude považovat pozemek, který uvádíme v příkladu za stavební, tak dle našeho názoru budou v rozporu se směrnicí EU předmětem zdanění také pozemky, které k zastavění určeny nejsou.

**Okruh otázek číslo 4 – sazba DPH při dodání pozemku**

Zásadní nejasnosti nám také vznikají při interpretaci znění § 49 odst. 3 písm. b), podle kterého se sazba DPH ve výši 15 % použije také u dodání pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení. Nyní nám jde o vysvětlení, jak máme chápat sousloví „jehož součástí“ a také, zda v tomto případě schválně nebylo použito kritérium „funkční celek se stavbou“.

Sousloví „jehož součástí“ lze chápat následovně:

* součástí pozemku v právním slova smyslu
* součástí pozemku – fyzicky (umístěný na pozemku).

Odpověď na tuto nejasnost jsme nenašli ani v materiálech GFŘ, ani v důvodové zprávě k zákonu o DPH.

**Příklad č. 12**

 Obec prodává pozemek pod bytovým domem (vlastníkem bytového domu je bytové družstvo, stav rozdílného vlastnictví domu a pozemku vznikl ještě před novým občanským zákoníkem). Pokud je chápána součást pozemku ve smyslu právním, tak v tomto případě by měla být aplikována sazba 21 %, pokud není splněn test pro osvobození podle § 56 odst. 3. V případě, že jde ale o fyzické umístění stavby na pozemku – byla by aplikována sazba daně ve výši 15 %. Žádáme o sdělení, který pohled je správný.

**Příklad č. 13**

 Obec prodává pozemek pod rodinným domem (již proběhla jeho kolaudace). K tomuto pozemku bylo zřízeno právo stavby, na základě kterého byl RD postaven. Nyní je realizován prodej pozemku osobě, v jejíž prospěch bylo věcné břemeno zřízeno. Právní součástí pozemku je stavba RD a pokud splňuje charakteristiku stavby pro sociální bydlení, bude aplikována sazba 15 % (pokud je RD novostavbou)?

Jak by to bylo v případě, když by předmětem prodeje byl jednak pozemek A na kterém je umístěna stavba RD a dále okolní pozemek B tvořící funkční celek se stavbou RD, na kterém ale žádná stavba umístěna není. Znamenalo by to, že na pozemek A by bylo nezbytné aplikovat sníženou sazbu a na pozemek B sazbu základní?

Pokud by na pozemku B byla umístěna nějaká stavba splňující podmínky § 45 odst. 5 písm. l (plot, chodníček), znamenalo by to, že by měla být i u B aplikována sazba DPH ve výši 15 %?

 **Příklad č. 14**

 Obec prodává pozemek pod rozestavěným rodinným domem, přitom ze stavebního povolení (ohlášení stavby) vyplývá, že RD má splňovat charakteristiku stavby pro sociální bydlení. K tomuto pozemku bylo zřízeno právo stavby, na základě kterého se RD staví. Nyní je realizován prodej pozemku osobě, v jejíž prospěch bylo právo stavby zřízeno. Právní součástí pozemku je stavba rozestavěného RD a pokud splňuje charakteristiku stavby pro sociální bydlení, bude aplikována sazba 15 %? Měl by na tuto skutečnost vliv stupeň rozestavěnosti RD (například varianty – základová deska, hrubá stavba)?

Na závěr bychom chtěli poukázat na skutečnost, že problematika vymezení, co je správním úkonem způsobujícím to, že určitý pozemek je stavební, byla ze strany Svazu dotazována již v roce 2015. Z odpovědi ing. Hornochové, tehdejší náměstkyně ministerstva financí, vyplývalo, že obecné schválení územního plánem není správním úkonem, který by způsoboval, že se jedná o stavební pozemek. Tuto odpověď jsme předali členským obcím, které s ní podle svého uvážení v dobré víře konaly. V této souvislosti předpokládáme, že by finanční správa měla respektovat minimálně po určitou dobu případy, kdy obce posuzovaly charakteristiku stavebních pozemků ve smyslu této odpovědi.

S pozdravem

Příloha:

* Dopis Ing. Hornochové z 11. června 2015 *(*Č.j: 324/15) a odpověď ze 14. července 2015

## Vážený pan

## **Ing. Martin Janeček**

generální ředitel

### Generální finanční ředitelství

### Lazarská 15/7117 22 PRAHA 1