

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 27. 1. 2021

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 27. 1. 2021

DPH

568/09.09.20 Uplatnění DPH při prodeji majetku plátcem 2

Předkládají: Olga Holubová, daňový poradce, číslo osv. 0367

Ing. Milan Lang, daňový poradce, číslo osv. 4643

Cílem příspěvku je dosažení shody na rámcových pravidlech pro posouzení, které prodeje majetku jsou předmětem daně a které nikoli, jestliže tento majetek není obchodním majetkem plátce a k ekonomické činnosti se používá buď pouze zčásti, nebo vůbec. Jeho účelem naopak není řešit dodání majetku v případech, kdy je majetek před prodejem používán výhradně k ekonomické činnosti (tj. ze 100 %), ani dodání majetku pořízeného za účelem dalšího prodeje. Pojmem „majetek“ pro účely tohoto textu rozumíme hmotné věci, ačkoli v praxi se bude řešit především prodej majetku, který má povahu dlouhodobého majetku. Prodávajícím ve všech uvedených příkladech je plátce DPH.

Právní východiska

1. Předmětem daně jsou (až na výjimky, jež s tématem příspěvku nesouvisí) transakce, které (mimo jiné) uskuteční **osoba povinná k dani, která v tomto postavení při daném úkonu jedná** (§ 2 zákona o DPH¹, čl. 2 Směrnice²).
2. Osoba povinná k dani může při prodeji majetku jednat **jak v postavení osoby povinné k dani, tak v postavení běžného vlastníka (tj. osoby nepovinné k dani)**, který se majetku prostě zbavuje prodejem. V posledně jmenovaném případě pak prodej není uskutečněn v rámci ekonomické činnosti a není předmětem daně (např. **C-180/10 Slaby**, bod 36, **C-291/92 Armbrrecht**, bod 18, **C-77/01 EDM**, body 60-62).

A. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku, u něhož si plátce od počátku zvolil, že si jej ponechá pro soukromé užívání nebo k výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nebo jiné činnosti, která není ekonomickou činností (dále jen “pro soukromé užívání”), a který není používán k ekonomické činnosti

Považujeme v této souvislosti za nesporné, že **prodej majetku, který není plátcem zařazen do obchodního majetku a u něhož plátce po celou dobu, během níž dotčený majetek vlastní, projevuje vůli ponechat si jej v soukromých aktivech**

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

² Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

či v aktivech určených k výkonu v oblasti veřejné správy nebo jiné činnosti, která není ekonomickou činností (dále jen "v soukromých aktivech") [situace, kdy 1. vlastník majetek nenabyl v postavení osoby povinné k dani, 2. neeviduje tento majetek jako obchodní majetek dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH a 3. při nákupu tohoto majetku neuplatnil nárok na odpočet daně], **není předmětem daně**, neboť prodávající nejedná při prodeji v postavení osoby povinné k dani (např. **C-155/94 Wellcome Trust**, bod 32, **C-118/11 Eon Aset Menidjunt OOD**, body 57, 58.

Příklady:

1. Obec prodává pozemky, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku, jsou historicky v jejím vlastnictví a jsou určeny územním plánem k zastavění. Pozemky jsou prodávány na základě žádosti investora, který při žádosti o prodej předložil záměr výstavby výrobní haly na základě, které by měla v obci vzrůst zaměstnanost. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. jedná se nevyužité veřejnosti volně přístupné obecní pozemky. **Prodej není předmětem daně.**
2. Plátce prodává sousedovi dětský zahradní domek, protože jeho děti, pro které ho pořizoval, už odrostly. Při nákupu nebyl uplatněn odpočet daně na vstupu, domek nebyl zahrnut v obchodním majetku plátce. **Prodej není předmětem daně**
3. Při kontrole způsobu využívání pozemku se zjistilo, že občan má historicky zapláceno cca 20 metrů čtverečních obecního pozemku ke své zahradě. V rámci majetkového narovnání situace je dohodnut odprodej tohoto pozemku tomuto občanovi, který daný pozemek dříve bezsmluvně užíval. Obec nemá pozemek zahrnut v obchodním majetku. **Prodej není předmětem daně.**
4. Obec prodává pozemek o výměře 30 m², který nemá zahrnut v obchodním majetku, je historicky v jejím vlastnictví a je určen územním plánem k zastavění. Na základě žádosti kupujícího je prodán fyzické osobě za účelem provedení přístavby jejího rodinného domu. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. jedná se o volně přístupnou travnatou plochu. **Prodej není předmětem daně.**
5. Kraj prodává nezastavěné pozemky, které nemá zahrnuty v obchodním majetku a které byly v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. na základě zřizovací listiny předány k hospodaření příspěvkové organizaci (zařízení sociálních služeb). Pozemky jsou prodávány na základě žádosti obchodní společnosti za účelem výstavby parkovací plochy u jejího výrobního areálu. **Prodej není předmětem daně.**
6. Kraj prodává nezastavěné pozemky nezahrnuté v obchodním majetku, které byly předmětem bezúplatné výpůjčky obchodní společnosti. Pozemky byly obchodní společnosti v minulosti předány k bezúplatnému využití z důvodu přilákání investora, který zvýší zaměstnanost. Pozemky jsou prodávány na základě žádosti obchodní společnosti za účelem výstavby parkovací plochy u jejího výrobního areálu. **Prodej není předmětem daně.**
7. Obec směňuje stavební pozemky, které nabyta v rámci transformace státního majetku³. Pozemky nezahrnula do obchodního majetku, ani nepoužívala

³ Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

*k ekonomické činnosti. **Směna není pro obec předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

8. *Státní příspěvková organizace (zastupující stát) prodává/směňuje nemovitosti, s nimiž hospodaří na základě hospodářských smluv⁴. Nemovitosti nebyly zahrnuty do obchodního majetku, nebyly používány k ekonomické činnosti. **Transakce není pro prodávajícího /směňujícího předmětem daně, protože nejedná jako osoba povinná k dani.***
9. *Akciová společnost vlastní horskou chatu, kterou nemá zahrnutou v obchodním majetku, a při jejím pořízení a technickém zhodnocení neuplatnila nárok na odpočet daně na vstupu, protože se nepovažovala ve vztahu k těmto transakcím za osobu povinnou k dani. Poskytuje ji svým zaměstnancům bezúplatně k rekreaci. Případný prodej chaty nebude předmětem daně, **prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

B. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku, u něhož si plátce od počátku zvolil, že si jej ponechá v soukromých aktivech a který je/byl zčásti používán k ekonomické činnosti

Jsme přesvědčeni, že plátce může ponechat majetek mimo okruh svého obchodního majetku, jestliže po dobu jeho vlastnictví projevuje vůli ponechat si jej v soukromých aktivech, tj. mimo množinu obchodního majetku, přestože jej zčásti použije ke své ekonomické činnosti. To je situace vzniklá a následně vyjádřená plátcem tak, že plátce

- 1. nakoupí/získá majetek v postavení osoby nepovinné k dani,**
- 2. nezařadí a neviduje ho v soupisu obchodního majetku a**
- 3. neuplatní nárok na odpočet daně na vstupu.**

Vzhledem ke skutečnostem uvedeným v předchozí větě pod body 1. až 3. není částečné použití tohoto majetku k ekonomické činnosti s to změnit jeho status z neobchodního na obchodní majetek. Tento závěr plyne z **ustálené** judikatury SDEU:

- **55. Pokud se osoba povinná k dani rozhodne ponechat investiční majetek v celém rozsahu jako součást svého soukromého majetku, ačkoliv jej používá jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, není odpočitatelná žádná část DPH splatné nebo odvedené na vstupu z pořízení tohoto majetku (rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 27). V tomto případě nemůže použití tohoto majetku k podnikatelským účelům podléhat DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, bod 31). [z rozhodnutí C-118/11 Eon Aset Menidjmont OOD]**

⁴ Např. § 55 odst.3 a § 19b zák. 219/2000 Sb., § 12 vyhl. 119/1988 Sb., §346 zák. č.109/1964 Sb.

- 26. *Nor, it should be observed, does the Sixth Directive contain any provision which would preclude a taxable person who acquires a capital item in order to use it for both business and private purposes from **retaining it wholly within his private assets and thereby excluding it in full from the system of VAT.***

27. *When a taxable person thus decides to retain a capital item entirely within his private assets, whether or not he uses it for both business and private purposes, no portion of the input VAT due or paid on the acquisition of the item is therefore deductible....*

32. *In the light of the foregoing, the **Commission's argument that a taxable person demonstrates his decision to assign an item by using it wholly or partly for the purpose of his business activities and is therefore precluded from assigning a mixed-use item wholly to his private assets must be rejected.** [z rozhodnutí C-415/98 Bakcsi]*

V souladu s uvedeným konceptem je i definice obchodního majetku uvedená v § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH a úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě:

Obchodním majetkem [se rozumí] majetkové hodnoty, které

- 1. slouží osobě povinné k dani a*
- 2. jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností*

*Důvodová zpráva: Jedná se o zpřesnění vymezení obchodního majetku, jehož účelem je věrněji promítnout zásadu vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ve věci Armbrecht, C-291/92), že osoba povinná k dani je oprávněna určit, **zda, popř. v jaké části, majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku.***

Důsledkem uplatnění uvedeného pravidla tedy musí být, že prodej majetku stojícího mimo množinu obchodního majetku plátce, a tedy i mimo systém DPH, není předmětem daně, jakkoli byl v určitém rozsahu k ekonomické činnosti používán. Prodávající totiž v dané transakci nejedná v postavení osoby povinné k dani.

Příklady:

- 1. Obec prodává zemědělské pozemky, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku, jsou historicky v jejím vlastnictví, jsou územním plánem určeny k zastavění a v čase nebyly využívány buď vůbec nebo byly po určitou dobu propachtovány zemědělci. Prodej je uskutečňován na základě žádosti pachtýře. Obec zveřejní v souladu se zákonem záměr prodeje a pozemky prodá pachtýři. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***
- 2. Územní samosprávný celek (ÚSC) směňuje pozemky, které nabyt v rámci transformace státního majetku⁵. Pozemky nezahrnul do obchodního majetku. K ekonomické činnosti je používal pouze zčásti (např. k pronájmu), kterou nepotřeboval pro výkon veřejné správy. **Směna není pro ÚCS předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***
- 3. Obec prodává pozemek, který historicky vlastní a který nikdy nevložila do obchodního majetku. Jedná se o proluku mezi dvěma stavbami zarostlou travou, kterou obec za 100 Kč ročně ponechává k posekání občanovi pro králíky. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

⁵ Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

4. *Plátce – fyzická osoba – pořídil osobní automobil, který nezahrnul do obchodního majetku, neuplatnil nárok na odpočet daně na vstupu. Vozidlo používá částečně i pro ekonomickou činnost. Po cca 5 letech vozidlo prodal, aby pořídil nové. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***
5. *Daňový poradce, fyzická osoba, plátce daně, si koupil nový byt, který nevložil do obchodního majetku, ani ho neeviduje v daňové evidenci a neuplatnil si nárok na odpočet daně při jeho pořízení. Sám bydlí v rodinném domě, a tak byt pronajme, než ho bude potřebovat pro svou rodinu. Po pár letech byt prodá nájemci. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***
6. *Fyzická osoba, plátce daně, získala v restituci pozemky, které jsou určeny k zastavění. Na jedné z parcel, kterou zahrnula do obchodního majetku, postaví solární elektrárnu, kterou rovněž zahrne do obchodního majetku. Ostatní parcely nevložila do obchodního majetku, ale pronajala zemědělci. Po čase je prodala developerovi, který ji sám vyhledal a oslovil. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***
7. *Fyzická osoba podnikající v oblasti zemědělství koupila pozemek (zemědělskou půdu) jako soukromá osoba. Pozemek nebyl zahrnut do obchodního majetku. V době před pořízením byl pozemek využíván fyzickou osobou v rámci podnikání na základě nájemní smlouvy, a sice za účelem zemědělské produkce. V době pořízení předmětného pozemku již fyzická osoba neplánovala další výsadbu a využití pozemku pro podnikání. Od okamžiku pořízení byl tedy předmětný pozemek používán pro podnikání pouze částečně, kdy byla postupně ze soukromé půdy odebrána část původní výsadby. Nyní hodlá vlastník uvedené pozemky prodat obchodní korporaci – plátcí daně, která pozemky zasítuje a realizuje na nich výstavbu rodinných domů. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

C. Prodej majetku, který formálně probíhá mimo systém DPH, ačkoli vykazuje znaky typické pro transakce prováděné podnikateli.

Do této množiny transakcí se mohou kvalifikovat prodeje majetku z obou kategorií popsaných výše v bodech A. a B. Může tedy jít o majetek nabytý vlastníkem jednajícím v pozici osoby nepovinné k dani (např. zděděním, nabytým v rámci transformace státního majetku do vlastnictví obce, nákupem pro soukromé využití bez uplatnění odpočtu apod.) a neevidovaný jako obchodní majetek v evidenci dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

Přes navenek deklarovaný status „neobchodního majetku“ je majetek předmětem transakce, která se svými znaky fakticky neliší od podnikatelských projektů. Čítankovou ukázkou je chování developera v kauze SDEU **C-331/14 Petar Kezić**, který zastavěl budovou/budovami několik parcel, z nichž některé měl v obchodním majetku a jiné nikoli. Při prodeji celého komplexu považoval za předmět daně pouze prodej jeho části v rozsahu odpovídajícím parcelám zařazeným v obchodním majetku. Soudní dvůr však nenalezl žádný důvod, proč by měl být posouzen prodej části považované za podnikatelský projekt developera odlišně od prodeje části

vykazované jako „soukromá“, tj. části vystavěné na soukromých parcelách. Prodávající se totiž při prodeji „soukromé“ části majetku choval stejně jako při prodeji majetku obchodního – tedy jako podnikatel, slovy SDEU jako obchodník. V principu totéž SDEU konstatoval i v kauze C-180/10 Slaby a C-263/11 Ainārs Rēdlihs: „podniká-li prodávající při dané transakci aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci, považuje se prodej za uskutečněný v rámci ekonomické činnosti“. Při prodeji nemovitosti je za takový krok považováno zejména zasíťování pozemků nebo využití osvědčených nástrojů marketingu. Pouhé administrativní rozdělení pozemku, které vede k usnadnění jeho prodeje, nebo prodej podpořený prostou inzercí či pomocí realitní kanceláře naopak není v rozporu s chováním vlastníka, který se zbavuje svého majetku.

Příklady:

- 1. Obec rozdělí a zasítuje historicky vlastněné pozemky a rozprodává je občanům pro účely výstavby rodinných domů. **Prodej je předmětem daně, neboť obec postupovala téměř shodně s postupem obchodníků s nemovitostmi či developerů, a v daném případě je rozhodující skutečná povaha prodeje, a nikoli formálně deklarováný stav.***
- 2. Obec prodává z vlastní iniciativy pozemky, které jsou historicky v jejím vlastnictví, jsou určeny územním plánem k zastavění a nejsou zařazeny v obchodním majetku obce. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. nebyly nijak využívány. Bylo provedeno jejich geometrické oddělení tak, aby byly způsobilé pro výstavbu RD, obec zde neprovádí výstavbu sítí. Nabídka na prodej pozemku byla umístěna na úřední desce obce, dále byla inzerována také v místním zpravodaji a obec využila i služeb realitní kanceláře, která daný pozemek zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože obec provedla pouze základní úkony potřebné k prodeji, její činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarováný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.***
- 3. Obec prodává z vlastní iniciativy budovu, která sloužila jednak jako kanceláře pro zaměstnance obecního úřadu a zároveň byla částečně využívána ke krátkodobým zdaňovaným pronájmům (kulturní sál). Budovu obec nezařadila do obchodního majetku. Nabídka prodeje byla umístěna na úřední desce obce, inzerována v místním zpravodaji a obec také využila služeb realitní kanceláře, která daný pozemek zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože obec provedla pouze základní úkony potřebné k prodeji, její činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarováný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.***

4. Město prodává z vlastní iniciativy budovy, které nebyly zařazeny do obchodního majetku a byly v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. na základě zřizovací listiny předány k hospodaření příspěvkové organizaci. Jedná se o budovy dříve využívané příspěvkovou organizací školského typu k uskutečňování osvobozených i zdaňovaných ekonomických činností. Nabídka prodeje byla umístěna na úřední desce města, do v místního zpravodaje a město také využilo služeb realitní kanceláře, která dané nemovitosti zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože město provedlo pouze základní úkony potřebné k prodeji, jeho činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarovaný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.**

Závěr:

Prodej majetku není předmětem daně v případě, že prodávající tento majetek nenabyl v postavení osoby povinné k dani, od počátku si zvolil, že si jej ponechá v soukromých aktivech (tj. mimo množinu obchodního majetku), a po celou dobu, během níž tento majetek vlastní, projevuje tuto svou vůli, což vyjadřuje tím, že

- jej nevložil do obchodního majetku pro účely DPH a
- neeviduje jej v evidenci DPH a
- neuplatnil při jeho pořízení nárok na odpočet daně na vstupu,

ačkoli jej před prodejem zčásti používal pro ekonomickou činnost.

To platí za předpokladu, že při prodeji nepodnikal prodávající aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci. Vždy by mělo být přihlédnuto ke všem okolnostem daného případu, včetně posouzení, zda není skutečný stav zastírán navenek deklarovaným stavem formálně právním.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatelů.

Pro úplnost je nutné shrnout.

Zprvé judikatura Soudního dvora EU jasně uvedla, že kromě toho osoba povinná k dani, která prodá takový majetek, u něhož si zvolila, že si část ponechá pro soukromé užívání, nejedná jako taková osoba, pokud jde o prodej této části (v tomto smyslu viz rozsudek C-291/92 Armbricht, bod 24). **Tato osoba musí nicméně po celou dobu, během níž dotčený majetek vlastní, projevovat vůli ponechat si část tohoto majetku ve svém osobním majetku (viz rozsudek C-291/92 Armbricht, bod 21, jakož i C-331/14 Petar Kezić, bod 21). Z výše uvedené judikatury však nelze vyvodit, že prodej majetku, který tato osoba učinila součástí svého osobního majetku, osobou povinnou k dani není předmětem DPH pouze z tohoto důvodu. Vzhledem k tomu, že plnění uskutečněná za protiplnění osobou povinnou k dani jsou v zásadě předmětem DPH, jelikož tato osoba jednala jako taková, je ještě třeba, aby kromě toho, že učiní majetek součástí uvedeného osobního majetku, byl takový prodej uskutečněn dotyčnou osobou povinnou k dani nikoli v rámci provádění**

její hospodářské činnosti, nýbrž v rámci řízení a spravování jejího osobního majetku (v tomto smyslu viz rozsudek C-331/14 Petar Kezić, bod 22).

V tomto směru může být hodnoceno např. i to, zda při nákupu majetku poskytl prodávajícímu své DIČ či nikoliv, protože tato skutečnost do značné míry odráží postoj kupujícího k pořizovanému majetku a může být indicií, zda se kupující ve vztahu k předmětnému majetku považuje za soukromou osobu (konečného spotřebitele) či nikoliv. K tomuto je nezbytné přiměřeně odkázat na bod 58 rozsudku Soudního dvora EU C-118/11 Eon Aset, který zní:

58 Otázka, zda osoba povinná k dani nabyla majetek, když jednala jako taková, a sice pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, bod 29).

V celkovém kontextu je nicméně nutné respektovat judikaturu SDEU, která v obecné rovině přiznává osobě povinné k dani právo se rozhodnout, zda majetek, který využívá jak k podnikatelským tak k soukromým účelům, zcela nebo částečně vloží do svého obchodního majetku či nikoliv a tím určit rozsah, v jakém jej učiní předmětem systému DPH anebo naopak jej z působnosti systému DPH vyloučí, což má dopad na ne/uplatnění DPH při jeho prodeji.

Zadruhé pokud např. obec před dodáním majetku (resp. před zahájením aktivit souvisejících s tímto dodáním) nebyla osobou povinnou k dani např. ve smyslu rozsudku Soudního dvora EU C-180/10 a C-181/10 Jarosław Szaby a Emilian Kuć, je nezbytné posoudit, zda dodáním majetku, bude naplněna definice ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 3 ZDPH, tj. zda bude předmětný majetek využíván za účelem získávání pravidelného příjmu. Pakliže by tato definice splněna byla, stala by se obec osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 ZDPH. V tomto ohledu by měla obec posoudit to, zda plánuje pravidelně získávat příjem při dodání obecního majetku. Vhodným kritériem mohou být samozřejmě s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu např. doba trvání obchodních transakcí, počet zákazníků a výše příjmů (srov. rozsudek C-263/11 Redlihs, bod 38).

Pokud by obec při získání předmětného pozemku nebyla v postavení osoby povinné k dani (předmětný pozemek nebyl zahrnut do obchodního majetku pro účely ZDPH ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH) a předmětný pozemek nebyl využíván k ekonomické činnosti, pak by obec při dodání majetku vystupovala jako osoba nepovinná k dani, a tudíž by uvedené dodání majetku nebylo předmětem daně pro nesplnění podmínek § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH. Bez ohledu na to, zda je obec před prodejem majetku osobou povinnou dani či osobou nepovinnou k dani, prodej majetku obcí by nebyl předmětem daně, pokud by obec při prodeji majetku byla v postavení osoby nepovinné k dani. Do této kategorie patří kromě prodeje majetku používaného k výkonu veřejné správy také prodeje majetku splňující podmínky výkonu vlastnického práva ve smyslu rozsudku C-180/10 a C-181/10 Jarosław Szaby a Emilian Kuć, bod 45.

Zatřetí na druhou stranu je nutné uvést, že v případě obce, která je už před prodejem majetku osobou povinnou k dani z titulu své jiné činnosti, je předmětem daně každý

(tedy i první) prodej majetku splňující výše uvedená kritéria (srov. rozsudek C-62/12 Galin Kostov).

V obecné rovině se za použití majetku v rámci ekonomické činnosti považuje, zejména pokud předmětný majetek sloužil nebo měl sloužit pro účely ekonomické činnosti, nebo pokud je ekonomickou činností obce (resp. její nedílnou součástí) právě prodej předmětného majetku. Za případy, kdy je prodej majetku ekonomickou činností nebo její nedílnou součástí, se považují nejen situace, kdy obec majetek nakoupila či jinak pořídila za účelem jeho prodeje, tak i případy, které toto vymezení sice nespĺňují, protože majetek před prodejem nebyl použit k ekonomické činnosti ve smyslu výše uvedeného, ale před prodejem došlo k jeho cílenému podstatnému zhodnocení z důvodu prodeje (zejména navrhla-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). Tímto zhodnocením, jehož účelem je prodej majetku za co nejvýhodnějších podmínek, se přitom rozumí nejenom technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů, ale jakékoliv podstatné zvýšení (zejména tržní) hodnoty majetku, ke kterému došlo z iniciativy obce. V takovémto případě je tudíž obec považována za osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost. Je potřeba také zdůraznit, že podnikáním aktivních kroků při prodeji majetku se nerozumí pouze reklamní apod. činnost, ale i „zhodnocování“ majetku ve vazbě na jeho prodej, tak jak plyne z výše uvedené judikatury.