

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

4. května 2023(*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES –
článek 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) – Výjimky z osvobození od daně stanoveného v čl.
135 odst. 1 písm. l) – Nájem trvale instalovaných zařízení a strojů v rámci pachtu zemědělské
budovy“

Ve věci C-516/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU
podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 26. května
2021, došlým Soudnímu dvoru dne 20. srpna 2021, v řízení

Finanzamt X

proti

Y,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení: C. Lycourgos, předseda senátu, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin a O.
Spineanu-Matei (zpravodajka), soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za německou vládu: J. Möller, a A. Hoesch, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: R. Pethke a V. Uher, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 8. prosince 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 135 odst. 2 prvního
pododstavce písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném
systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt X (finanční úřad X, Německo)
(dále jen „správce daně“) a Y ve věci povinnosti k dani z přidané hodnoty (DPH) ve vztahu k

plnění spočívajícímu v poskytnutí zařízení a strojů v rámci pachtu zemědělské budovy.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Hlava IX směrnice o DPH obsahuje kapitolu 3, nadepsanou „Ostatní případy osvobození od daně“, v níž se nachází článek 135 uvedené směrnice, který zní takto:

„1. členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

1) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. Z osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění:

[...]

b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;

c) nájem trvale instalovaných zařízení a strojů;

[...]

členské státy mohou stanovit další výňatky z oblasti působnosti osvobození od daně podle odst. 1 písm. l).“

Prováděcí nařízení č. 282/2011

4 Článek 13b písm. d) prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013 (Úř. věst. 2013, L 284, s. 1) (dále jen „prováděcí nařízení č. 282/2011“), zní:

„Pro účely směrnice [o DPH] se za ‚nemovitost‘ považuje:

[...]

d) každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.“

5 Podle článku 3 téžto pododstavce nařízení č. 1042/2013 se článek 13b prováděcího nařízení č. 282/2011 stal použitelným dne 1. ledna 2017.

Německé právo

6 Ustanovení § 4 bodu 12 první věty Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu), ze dne 21. února 2005 (BGBl 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„Z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bod 1 jsou od daně osvobozena:

[...]

12. a. nájem a pacht nemovitosti, [...]"

7 Ustanovení § 4 bodu 12 druhé vety zákona o dani z obratu, ve znění použitelném na skutkový stav v povodním řízení, stanoví, že „[n]ení osvobozen [...] nájem a pacht strojů a dalších zařízení všeho druhu, které jsou součástí provozní plochy (provozního zařízení), i když jsou podstatnými součástmi nemovitosti.“

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

8 Y pronajímal v letech 2010 až 2014 v rámci pachtovní smlouvy budovu pro chov krůt s trvale instalovanými zařízeními a stroji. Podle předkládajícího soudu tato zařízení a tyto stroje zahrnovaly zejména průmyslový spirálový dopravník, který sloužil ke krmení krůt, jakož i systém vytápění, větrání a osvětlení, jenž udržuje teplotu a intenzitu světla při pěstování fází jejich růstu, zaručující podmínky chovu nezbytné k jejich chovu až do dosažení jejich jateční zralosti ve stanoveném čase. Uvedená zařízení a stroje byly speciálně pěstovány k užívání budovy jako zařízení k chovu takové drůbeže.

9 Podle ustanovení pachtovní smlouvy dostával Y jedinou odměnu za poskytnutí budovy pro chov, jakož i zařízení a stroje. Y měl za to, že jeho plnění spočívající v pachtu je jako celek osvobozeno od DPH.

10 Správce daní měl naproti tomu za to, že pacht dotčených zařízení a strojů není osvobozen od DPH a jediná sjednaná odměna, která ve výši 20 % odpovídá pachtu strojů a zařízení, musí v tomto rozsahu podléhat DPH. Tento správce vydal za sporné roky opravné daňové výměry.

11 Finanzgericht (finanční soud, Německo), který vycházel jak z judikatury Soudního dvora, tak z judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), vyhověl žalobě, kterou Y podal proti těmto výměrám, neboť měl za to, že dotčené plnění spočívající v pachtu musí být od daně zcela osvobozeno. Podle tohoto soudu poskytnutí zařízení a strojů totiž představovalo vedlejší plnění k poskytnutí budovy pro chov a mělo být od daně osvobozeno z téhož titulu jako poslední uvedené poskytnutí.

12 Správce daní podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), který je předkládajícím soudem.

13 Tento soud si klade otázku týkající se výkladu čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH.

14 Zprvée předkládající soud uvádí, přičemž vychází z rozsudku ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), že pacht průmyslových spirálových dopravníků, zařízení pro vytápění a větrání jakož i osvětlovacích systémů je osvobozen od DPH na základě čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH. Takový výklad je potvrzen čl. 13b písm. d) prováděcího nařízení č. 282/2011, jakož i německým občanským právem, podle něhož jsou pěstěny trvale instalované v budovách pro chov hlavními součástmi budovy, jež jsou součástí.

15 Zadruhé má předkládající soud za to, že bez ohledu na formální odlišnosti mezi čl. 135 odst. 1 písm. l) a čl. 135 odst. 2 prvním pododstavcem písm. c) směrnice o DPH a nezávisle na rozdílech mezi jazykovými zněními této směrnice musí být s pachtem a nájmem pro účely výkladu čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) uvedené směrnice zacházeno stejným způsobem.

16 Zatímco předkládající soud poznamenává, že z rozsudku ze dne 4. března 2021 Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), vyplývá, že v případě hospodářské transakce tvořené souborem plnění, je nezbytné celkové posouzení, aby bylo možné určit, zda lze od něj oddělit jedno nebo více těchto plnění, přičemž každé z nich musí být pro účely uplatnění DPH obecně považováno za oddělené a samostatné plnění, nebo zda tvoří nedělitelný celek, který nelze uměle rozdělit.

17 Předkládající soud upřesňuje, že Finanzgericht (finanční soud) na základě těchto zásad vyplývajících z judikatury rozhodl, že v projednávaném případě poskytnutí zařízení a strojů, které jsou konkrétně případy soubornými prvky vybavení, jež slouží pouze k provozu budovy pro chov krůt za optimálních podmínek, představuje vedlejší plnění ve vztahu k hlavnímu plnění spočívajícímu v poskytnutí budovy. Podle předkládajícího soudu, jenž cituje rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), je takové posouzení, které vede k závěru, že poskytované plnění má jedinečnou povahu, v souladu s judikaturou Soudního dvora.

18 Podle předkládajícího soudu jsou v tomto kontextu možné dva výklady čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH.

19 Podle prvního výkladu zásady formulované Soudním dvorem pro účely určení existence jediného hospodářského plnění umožňují osvobodit od DPH plnění, které by v zásadě mělo podle čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH podléhat této dani, pokud je vedlejším plněním k plnění osvobozenému od daně. Tento výklad je podpořen judikaturou Soudního dvora, zejména rozsudkem ze dne 13. července 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, body 17 a 18), rozsudkem ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), který se týká převodu zásob v rámci nájmu restaurace, a rozsudkem ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), podle něhož jediné plnění musí podléhat sazbě DPH určené na základě jeho hlavního prvku.

20 Z toho vyplývá, že použití čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH je omezeno na případy, kdy je poskytnutí trvale instalovaných zařízení a strojů nezávislé na poskytnutí budovy nebo pozemku.

21 Podle druhého výkladu čl. 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH vyžaduje rozdělení jediných hospodářských plnění, přičemž je nutné odlišit plnění osvobozená od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. l) této směrnice od plnění podléhajících této dani podle čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) uvedené směrnice.

22 Takový výklad má také oporu v judikatuře Soudního dvora, zejména v rozsudku ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingová služba výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 43), podle něhož osvobození od daně přiznané nájmu nemovitosti, které spočívá na uznání pasivní povahy tohoto nájmu, není odvoditelné v případě, kdy je uvedený nájem doprovázen jinými obchodními činnostmi, jako je neustálý dohled, správa a údržba vlastníkem nemovitosti, jakož i poskytování dalších zařízení, takže v případě neexistence zvláštních okolností nemůže již tentýž nájem představovat převládající plnění. Z toho může vyplývat, že poskytování zařízení a strojů uvedených v čl. 135 odst. 2 prvním pododstavci písm. c) směrnice o DPH neprobíhá pasivně, ale vyznačuje se především udržováním těchto zařízení a strojů v provozu.

23 Za těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Uplatní se povinnost zdanění nájmu trvale instalovaných zařízení a strojů podle čl. 135 odst. 2 [prvního pododstavce] písm. c) směrnice o DPH

- pouze na izolovaný (samostatný) nájem takovýchto zařízení a strojů, nebo rovněž na
- nájem (pacht) takových zařízení a strojů, který je na základě pachtu budovy sjednaného mezi stejnými stranami (a jako vedlejší plnění k tomuto pachtu) osvobozen od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH?“

K předběžné otázce

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije na nájem trvale instalovaných zařízení a strojů, pokud tento nájem představuje vedlejší plnění k hlavnímu plnění spočívajícímu v pachtu budovy, uskutečňovanému v rámci pachtovní smlouvy, která byla uzavřena mezi těmiž stranami, a osvobozenému od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. l) této směrnice, a pokud tato plnění tvoří jediné hospodářské plnění.

25 Článek 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH stanoví, že nájem trvale instalovaných zařízení a strojů je vyloučen z osvobození od DPH stanoveného pro pacht a nájem nemovitosti podle čl. 135 odst. 1 písm. l) této směrnice.

26 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že předkládající soud nemá pochybnosti o použitelnosti čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH na situaci, kdy je nájem trvale instalovaných zařízení a strojů nezávislý na jakémkoli plnění spočívajícím v nájmu nebo pachtu nemovitosti.

27 Předkládající soud má však za to, že ve věci v původním řízení je poskytnutí takových zařízení a strojů vedlejším plněním k plnění hlavnímu, kterým je poskytnutí budovy, a je od něj neodlučitelné, takže tato poskytnutí tvoří jediné plnění pro účely DPH.

28 Podle judikatury Soudního dvora, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení, zda se pro účely DPH jedná o dvě či více odlišných plnění, nebo o plnění jediné [rozsudek ze dne 25. března 2021, Q-GmbH (Pojištění zvláštních rizik), C-907/19, EU:C:2021:237, bod 19 a citovaná judikatura].

29 Jakkoli je pro účely DPH každé plnění třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, nesmí být plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění uměle rozděleno, aby

nebylo narušeno fungování systému DPH. O jediné plnění se jedná tehdy, když několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. března 2021, Q-GmbH (Pojištění zvláštních rizik), C-907/19, EU:C:2021:237, bod 20 a citovaná judikatura].

30 Tak je tomu zejména tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek [rozsudek ze dne 25. března 2021, Q-GmbH (Pojištění zvláštních rizik), C-907/19, EU:C:2021:237, bod 21 a citovaná judikatura].

31 V rámci takového jediné hospodářského plnění sdílí vedlejší plnění daňový osud hlavního plnění v oblasti DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 32, a ze dne 21. června 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 20).

32 Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že nájem nemovitosti, na který se vztahuje čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, a poskytování služeb souvisejících s tímto nájmem mohou z hlediska DPH představovat jediné plnění spočívající v nájmu nemovitosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 28). Mimoto měl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, body 39 až 41), za to, že čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že smlouva o nájmu týkající se nemovitosti, která sloužila k obchodnímu provozování restaurace, jakož i hmotných aktiv a inventárních předmětů nezbytných k tomuto provozování, představuje jediné plnění, v jehož rámci je nájem nemovitosti hlavním plněním.

33 Mimoto měl Soudní dvůr při výkladu ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jejichž znění je v podstatě totožné se zněním čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH, za to, že vzhledem k tomu, že pojem pronájem nemovitého majetku nutně zahrnuje nájem majetku, které je hlavním předmětem tohoto nájmu, a nájem veškerého majetku, jenž je jeho příslušenstvím, není nájem parkovacích míst vyloučen z osvobození od DPH stanoveného pro nájem nemovitostí, pokud je úzce spjat s nájmem takového majetku, takže oba nájmy tvoří jediné hospodářské plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, body 14 až 17).

34 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 39 svého stanoviska, čl. 135 odst. 2 směrnice o DPH tedy nepředstavuje ustanovení, z něhož by vyplýval, jak tvrdí německá vláda, požadavek na rozdělení jediné hospodářského plnění na samostatná plnění.

35 Z ustálené judikatury jistě vyplývá, že výrazy použité pro vymezení osvobození od daní, uvedených v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH, je třeba vykládat striktně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 37 a citovaná judikatura). Proto musí být výjimky z takového ustanovení upravujícího výjimku z uplatnění DPH, jejichž účinkem je to, že plnění, na která se vztahují, podléhají zdanění, což představuje základní pravidlo, na němž tato směrnice spočívá, vykládány široce (usnesení ze dne 1. prosince 2021, Pils-Itas zemes dienests, C-598/20, nezveřejněné, EU:C:2021:971, bod 29 a citovaná judikatura).

36 Tyto zásady však nebrání použití judikatury, podle níž se r^ozná pln^oní tvo^oící jedin^o hospodá^oské pln^oní ^oídí stejným režimem v oblasti DPH. Soudní dv^or totiž rozhodl, že pokud by ^olenské státy m^oly možnost uplatnit na jednotlivé prvky jediného pln^oní r^ozn^o sazby DPH, byla by jim tak dána možnost toto pln^oní um^ole rozložit a mohlo by to narušit fungování systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C^o463/16, EU:C:2018:22, bod 26 a citovaná judikatura).

37 V projednávaném p^oípad^o se v^oc v p^ovodním ^oízení týká pachtu budovy pro chov, jakož i vybavení trvale instalovaného v této budov^o, které je specificky p^oizp^osobeno tomuto chovu, p^oi^oemž pachtovní smlouva byla uzav^oena mezi týmiž stranami a zakládá nárok na jedinou odm^onu. P^oedkládajícímu soudu p^oísluší ov^oit, zda, jak podle všeho nazna^ouje uvedený soud, tato pln^oní p^oedstavují jedin^o hospodá^oské pln^oní.

38 Pokud tomu tak je, z judikatury citované v bodech 31 až 33 výše tedy vyplývá, že v p^oípad^o jediného hospodá^oského pln^oní složeného z hlavního pln^oní osvobozeného od DPH podle ^ol. 135 odst. 1 písm. 1) sm^ornice o DPH, které spo^oívá v pachtu nebo nájmu nemovitosti, a z vedlejšího pln^oní, jež je neodd^olitelné od hlavního pln^oní, které je v zásad^o vylou^oeno z tohoto osvobození podle ^ol. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) této sm^ornice, se vedlejší pln^oní ^oídí da^oovým režimem hlavního pln^oní. Je rovn^ož v^ocí p^oedkládajícího soudu, aby ur^oil, zda jsou pln^oní tvo^oící takové jedin^o hospodá^oské pln^oní hlavní nebo vedlejší.

39 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t^oeba na položenou otázku odpov^od^ot, že ^ol. 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) sm^ornice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se neuplatní na nájem trvale instalovaných za^oízení a stroj^o, pokud tento nájem p^oedstavuje vedlejší pln^oní k hlavnímu pln^oní, které spo^oívá v pachtu budovy, uskute^oovanému v rámci pachtovní smlouvy uzav^oené mezi týmiž stranami a osvobozenému od dan^o podle ^ol. 135 odst. 1 písm. l) této sm^ornice, a pokud tato pln^oní tvo^oí jedin^o hospodá^oské pln^oní.

K náklad^om ^oízení

40 Vzhledem k tomu, že ^oízení má, pokud jde o ú^oastníky p^ovodního ^oízení, povahu inciden^oního ^oízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p^oed p^oedkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ^oízení p^oíslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p^oedložením jiných vyjád^oení Soudnímu dvoru než vyjád^oení uvedených ú^oastník^o ^oízení se nenahrazují.

Z t^ochto d^ovod^o Soudní dv^or (t^otvrtý senát) rozhodl takto:

^olánek 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) sm^ornice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan^o z p^oídané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

se neuplatní na nájem trvale instalovaných za^oízení a stroj^o, pokud tento nájem p^oedstavuje vedlejší pln^oní k hlavnímu pln^oní, které spo^oívá v pachtu budovy, uskute^oovanému v rámci pachtovní smlouvy uzav^oené mezi týmiž stranami a osvobozenému od dan^o podle ^ol. 135 odst. 1 písm. l) této sm^ornice, a pokud tato pln^oní tvo^oí jedin^o hospodá^oské pln^oní.

Podpisy

* Jednací jazyk: n^om^oina.