

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 4. mája 2023 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) – Výnimky z oslobodenia stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. l) – Nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov v rámci nájmu poľnohospodárskej budovy“

Vo veci C-516/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 26. mája 2021 a doručený Súdnemu dvoru 20. augusta 2021, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt X

proti

Y,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia L. S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin a O. Spineanu-Matei (spravodajkyňa),

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a A. Hoesch, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Pethke a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní z 8. decembra 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt X (daňový úrad X, Nemecko) (ďalej len „daňová správa“) a Y vo veci zdanenia transakcie poskytnutia zariadení a strojov v rámci

nájmu po?nohospodárskej budovy da?ou z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Hlava IX smernice o DPH obsahuje kapitolu 3, nazvanú „Oslobodenie od dane pri iných ?innostiach“, v ktorej sa nachádza ?lánok 135, ktorý znie takto:

„1. ?lenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

l) nájom nehnute?ností.

2. Oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 písm. l) sa neuplatní na tieto transakcie:

...

b) nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel;

c) nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov;

...

?lenské štáty môžu stanovi? ?alšie výnimky z rozsahu pôsobnosti oslobodenia od dane ustanoveného v písmene l) odseku 1.“

Vykonávacie nariadenie ?. 282/2011

4 Pod?a ?lánku 13b písm. d) vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) ?. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1), zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) ?. 1042/2013 zo 7. októbra 2013 (Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1) (?alej len „vykonávacie nariadenie ?. 282/2011“):

„Na účely uplat?ovania smernice [o DPH] sa za ‚nehnute?ný majetok‘ považuje:

...

d) akýkoľvek prvok, vybavenie alebo prístroj trvalo namontovaný v budove alebo stavbe, ktorý nemožno premiestni? bez zni?enia alebo úpravy budovy alebo stavby.“

5 Pod?a ?lánku 3 tretieho odseku nariadenia ?. 1042/2013 sa ?lánok 13b vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 stal uplatnite?ným 1. januára 2017.

Nemecké právo

6 Ustanovenie § 4 bodu 12 prvej vety Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), v znení uplatnite?nom na skutkové okolnosti vo veci samej, stanovuje:

„Spomedzi plnení uvedených v § 1 ods. 1 bode 1 tohto zákona sú od dane oslobodené tieto

plnenia:

...

12. a) nájom nehnuteľného majetku,..."

7 Ustanovenie § 4 bodu 12 druhej vety zákona o dani z obratu v znení uplatnenom na skutkové okolnosti konania vo veci samej spresňuje, že „od dane nie sú oslobodené nájom strojov a iných zariadení akejkoľvek povahy, ktoré sú súčasťou podnikového areálu (vybavenie prevádzky), aj keď sú podstatnými súčasťami nehnuteľnosti“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 V rokoch 2010 až 2014 dal Y na základe nájomnej zmluvy do nájmu budovu na chov moriek s trvalo inštalovanými zariadeniami a strojmi. Podľa vnútroštátneho súdu tieto zariadenia a stroje zahŕňali najmä priemyselný špirálový dopravník krmiva, ktorý slúžil na kŕmenie moriek, ako aj vykurovacie a ventilačné vybavenie a osvetľovacie systémy udržiavajúce teplotu a svetelné podmienky prispôsobené štádiu ich rastu, ktoré zaručujú podmienky chovu potrebné na ich chov až do dosiahnutia jatovej zrelosti v stanovenom čase. Uvedené zariadenia a stroje boli osobitne vhodné na používanie budovy ako budovy na chov takejto hydiny.

9 Podľa ustanovení nájomnej zmluvy Y dostával jednotnú odmenu za poskytnutie chovnej budovy, ako aj zariadení a strojov. Y sa domnieval, že jeho záväznosť nájmu je oslobodená od DPH.

10 Daňová správa sa naopak domnievala, že nájom predmetných zariadení a strojov nie je oslobodený od DPH a že dohodnuté jednotné nájomné, z ktorého 20 % pripadá na stroje a zariadenia, malo v tomto rozsahu podliehať DPH. Táto správa vydala opravné daňové výmery za sporné roky.

11 Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko), ktorý vychádzal tak z judikatúry Súdneho dvora, ako aj z judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), vyhovel žalobe, ktorú podal Y proti týmto výmerom, pričom zastával názor, že ide o záväznosť nájmu, ktorá je v celom rozsahu oslobodená od dane. Podľa tohto súdu totiž poskytnutie týchto zariadení a strojov bolo doplnkovou službou k poskytnutiu budovy na chov zvierat a malo byť oslobodené od dane z rovnakého dôvodu ako toto poskytnutie.

12 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

13 Tento súd sa pýta na výklad článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH.

14 Vnútroštátny súd po prvé na základe rozsudku z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), uvádza, že priemyselný špirálový dopravník krmiva, vykurovacie a ventilačné vybavenie a osvetľovacie systémy sú oslobodené od DPH na základe článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH. Takýto výklad potvrdzuje článok 13b písm. d) vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, ako aj nemecké občianske právo, podľa ktorého predmety trvalo inštalované v chovnej budove sú podstatnými súčasťami nehnuteľnosti.

15 Po druhé sa vnútroštátny súd domnieva, že bez ohľadu na rozdiel v znení medzi článkom 135 ods. 1 písm. l) a článkom 135 ods. 2 prvým pododsekom písm. c) smernice o DPH a nezávisle od rozdielov medzi jazykovými verziami tejto smernice sa s francúzskymi pojmami „affermage“ a „location“ musí na účely výkladu článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) uvedenej smernice o DPH zaobchádzať rovnako.

16 Po tretie vnútroštátny súd poznamenáva, že z rozsudku zo 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), vyplýva, že v prípade, keď hospodársku transakciu tvorí viacero plnení, je potrebné zohľadniť všetky okolnosti, aby sa určilo, či od nej možno oddeliť jedno alebo viacero plnení, pričom vo všeobecnosti sa každé plnenie musí považovať za odlišné a nezávislé plnenie na účely DPH, alebo či tvoria neoddeliteľný celok, ktorý nemožno umelo rozdeliť.

17 Vnútroštátny súd spresňuje, že Finanzgericht (Finančný súd) na základe týchto zásad vyplývajúcich z judikatúry rozhodol, že v prejednávanej veci poskytnutie zariadení a strojov, ktoré sú špeciálne prispôbené a slúžia len na to, aby sa budova na chov moriek využívala za optimálnych podmienok, je vedľajším plnením vo vzťahu k nájomu nehnuteľnosti, ktorý predstavuje hlavné plnenie. Podľa vnútroštátneho súdu, ktorý cituje rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), je toto posúdenie jednotnosti plnenia v súlade s judikatúrou Súdneho dvora.

18 Podľa vnútroštátneho súdu sú v tomto kontexte možné dva výklady článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH.

19 Podľa prvého výkladu zásady stanovené Súdnyim dvorom na účely určenia existencie jediného hospodárskeho plnenia umožňujú oslobodiť od DPH plnenie, ktoré by v zásade malo podliehať tejto dani podľa článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH, ak predstavuje vedľajšie plnenie k plneniu oslobodenému od dane. Tento výklad potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora, konkrétne rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, body 17 a 18), rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), ktorý sa týka najmä prevodu zásob v rámci prenájmu reštaurácie, a rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), podľa ktorého jediné plnenie musí podliehať sadzbe DPH určenej v závislosti od hlavnej zložky.

20 Z toho by vyplývalo, že uplatnenie článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH by sa obmedzilo na prípady, keď je poskytnutie trvalo inštalovaných zariadení a strojov nezávislé od poskytnutia budovy alebo pozemku.

21 Podľa druhého výkladu by článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH vyžadoval rozdelenie jediných hospodárskych transakcií, pričom treba rozlišovať medzi plneniami oslobodenými od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice a plneniami podliehajúcimi tejto dani podľa článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) uvedenej smernice.

22 Takýto výklad má oporu aj v judikatúre Súdneho dvora, najmä v rozsudku z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 43), podľa ktorého oslobodenie od dane priznané nájmu nehnuteľnosti, ktoré je založené na uznaní pasívnej povahy tohto nájmu, nie je odôvodnené, ak je uvedený nájom spojený s inými obchodnými činnosťami, ako je dohľad, nepretržitá správa a údržba vykonávaná vlastníkom nehnuteľnosti, ako aj poskytnutie ďalších zariadení, takže v prípade neexistencie osobitných okolností nemôže už ten istý nájom predstavovať prevažujúce plnenie. Z toho by mohlo vyplývať, že k poskytnutiu zariadení a strojov podľa článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH nedochádza pasívne, ale v podstate sa vyznačuje udržiavaním týchto zariadení a strojov vo funkčnom stave.

23 Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Začína zdaňovanie nájmu trvalo inštalovaných zariadení a strojov podľa článku 135 ods. 2 [prvého pododseku] písm. c) smernice o DPH

- iba izolovaný (samostatný) nájom takýchto zariadení a strojov alebo aj
- nájom takých zariadení a strojov, ktorý je na základe nájmu budovy dohodnutého medzi tými istými zmluvnými stranami (a ako vedľajšie plnenie tohto nájmu) podľa článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH oslobodený od dane?“

O prejudiciálnej otázke

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že sa neuplatňuje na nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov, ak tento nájom predstavuje vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu spočívajúcemu v nájme budovy, uskutočnenému v rámci nájomnej zmluvy uzatvorenej medzi tými istými zmluvnými stranami, a oslobodenému od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice, a ak tieto plnenia tvoria jediné hospodárske plnenie.

25 Článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH stanovuje, že na nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov sa neuplatňuje oslobodenie od DPH stanovené v článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice pre nájom nehnuteľností.

26 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd nemá pochybnosti o uplatniteľnosti článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH na situáciu, v ktorej je nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov nezávislý od akejkoľvek transakcie nájmu nehnuteľností.

27 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že vo veci samej je poskytnutie takýchto zariadení a strojov vedľajším plnením vo vzťahu k hlavnému plneniu, ktoré predstavuje poskytnutie budovy, a je od neho neoddeliteľné, takže tieto poskytnutia predstavujú jediné plnenie na účely uplatnenia DPH.

28 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedinú transakciu, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa predmetná transakcia vykonáva, s cieľom určiť, či táto transakcia predstavuje na účely DPH dve alebo viaceré odlišné plnenia, alebo jediné plnenie [rozsudok z 25. marca 2021, Q7 GmbH (Poistenie osobitných rizík), C-907/19, EU:C:2021:237, bod 19 a citovaná judikatúra].

29 Hoci každé plnenie sa na účely DPH má zvyčajne považovať za odlišné a nezávislé,

plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo rozdelené, aby sa nezmenila funkcia systému DPH. O jediné plnenie ide vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou spolu tak úzko súvisia, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené [pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. marca 2021, Q&GmbH (Poistenie osobitných rizík), C-907/19, EU:C:2021:237, bod 20 a citovanú judikatúru].

30 O jediné plnenie tak ide vtedy, ak sa jedna alebo viaceré zložky musia považovať za hlavné plnenie, pričom iné zložky sa naopak majú považovať za vedľajšie plnenie alebo viacero vedľajších plnení a podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa [rozsudok 25. marca 2021, Q&GmbH (Poistenie osobitných rizík), C-907/19, EU:C:2021:237, bod 21 a citovaná judikatúra].

31 V rámci takéhoto jediného hospodárskeho plnenia vedľajšie plnenie podlieha rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie v oblasti DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 32, a z 21. júna 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 20).

32 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že nájom nehnuteľností, na ktorý sa vzťahuje článok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, a poskytovanie služieb súvisiacich s týmto nájomom môžu z hľadiska DPH predstavovať jediné plnenie spočívajúce v nájme nehnuteľností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 28). Okrem toho v rozsudku z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, body 39 až 41), Súdny dvor konštatoval, že článok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nájomná zmluva týkajúca sa nehnuteľnosti používanej na obchodné prevádzkovanie reštaurácie, ako aj fixných aktív a inventárnych predmetov potrebných na toto prevádzkovanie predstavuje jediné plnenie, v rámci ktorého je nájom nehnuteľnosti hlavným plnením.

33 Okrem toho pri výklade ustanovení šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorých znenie je v podstate zhodné so znením článku 135 ods. 1 písm. l) a článku 135 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH, Súdny dvor konštatoval, že vzhľadom na to, že pojem nájom nehnuteľností nevyhnutne zahŕňa nájom majetku, ktorý je hlavným predmetom tohto nájmu, ako aj nájom všetkého majetku, ktorý je jeho príslušenstvom, nájom parkovacích miest nie je vylúčený z oslobodenia od DPH stanoveného pre nájom nehnuteľností, ak je úzko spojený s nájomom takýchto nehnuteľností, takže oba nájomy tvoria jediné hospodárske plnenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, body 14 až 17).

34 Preto, ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 39 svojich návrhov, článok 135 ods. 2 smernice o DPH nepredstavuje ustanovenie, z ktorého by vyplývala požiadavka rozdeliť jediné ekonomické plnenia na samostatné plnenia, ako tvrdí nemecká vláda.

35 Je pravda, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 135 ods. 1 smernice o DPH sa majú vykladať reštriktívne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu (rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 37 a citovaná judikatúra). Výnimky z takéhoto ustanovenia odchyľujúceho sa od uplatňovania DPH, ktoré majú za následok, že transakcie, na ktoré sa vzťahujú, podliehajú zdaneniu, ktoré je základným pravidlom tejto smernice, sa preto

majú vykladať extenzívne (uznesenie z 1. decembra 2021, Pilsch zemes dienests, C-598/20, neuvyverejnené, EU:C:2021:971, bod 29 a citovaná judikatúra).

36 Tieto zásady však nebránia uplatneniu judikatúry, podľa ktorej rôzne plnenia predstavujúce jediné hospodárske plnenie podliehajú rovnakému režimu DPH. Súdny dvor totiž rozhodol, že umožní členským štátom, aby na jednotlivé zložky tvoriace jediné plnenie uplatnili rôzne sadzby DPH, by viedlo k umelému rozdeleniu tohto plnenia, čo by mohlo zmeniť funkčnosť systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 26 a citovaný judikatúru).

37 V prejednávanej veci sa spor vo veci samej týka nájmu budovy na chov zvierat, ako aj trvalo inštalovaných zariadení v tejto budove a osobitne prispôborených na tento chov, pričom nájomná zmluva bola uzavretá medzi tými istými zmluvnými stranami a je v nej stanovené jednotné nájomné. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či tieto plnenia, ako to zrejme sám naznačuje, predstavujú jediné hospodárske plnenie.

38 Ak je to tak, z judikatúry citovanej v bodoch 31 až 33 vyššie vyplýva, že v prípade jediného hospodárskeho plnenia pozostávajúceho z hlavného plnenia oslobodeného od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, ktoré spočíva v nájme nehnuteľnosti, a od hlavného plnenia neoddeliteľného vedľajšieho plnenia, ktoré je v zásade vylúčené z tohto oslobodenia od dane podľa článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) tejto smernice, vedľajšie plnenie podlieha daňovému režimu hlavného plnenia. Vnútroštátnemu súdu tiež prináleží určiť hlavnú alebo vedľajšiu povahu plnení tvoriacich takéto jediné hospodárske plnenie.

39 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatňuje na nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov, ak tento nájom predstavuje vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu spočívajúcemu v nájme budovy, uskutočnenému v rámci nájomnej zmluvy uzatvorenej medzi tými istými zmluvnými stranami, a oslobodenému od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice a ak tieto plnenia tvoria jediné hospodárske plnenie.

O trovách

40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

sa neuplatňuje na nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov, ak tento nájom predstavuje vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu spočívajúcemu v nájme budovy, uskutočnenému v rámci nájomnej zmluvy uzatvorenej medzi tými istými zmluvnými stranami, a oslobodenému od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice a ak tieto plnenia tvoria jediné hospodárske plnenie.

Podpisy

* Jazyk konania: nem?ina.