



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. února 2020¹

Věc C-716/18

CT
proti

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Curtea de Apel Timișoara (odvolací soud
v Temešváru, Rumunsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Článek 287 a 288 směrnice
o DPH – Zvláštní režim pro malé podniky – Osvobození od daně v případě, že nejsou dosaženy určité
hranice obratu – Výpočet této hranice obratu opravňující k osvobození od daně v případě několika
ekonomických činností – Pojem započitatelné ‚operace s nemovitostmi‘, které nejsou ‚vedlejšími
plněními“

I. Úvod

1. Toto řízení se týká takzvaného režimu osvobození od daně pro malé podniky. Na základě něj mohou být osoby povinné k dani, které dosahují ročního obratu, který je nižší než určitá částka, členským státem osvobozeny od daně z přidané hodnoty. V Rumunsku tato částka činí 65 000 eur. Nyní je otázkou, jak má být tato částka vypočtena, pokud osoba povinná k dani vykonává různé činnosti. V projednávané věci měla osoba povinná k dani v roce 2012 příjmy z poradenské činnosti jako auditor, daňový poradce a advokát, jako insolvenční správce, jako spisovatel a příjmy z pronájmu nemovitosti.

2. Vzhledem k tomu, že Rumunsko příjmy, resp. obraty z advokátní činnosti do tohoto výpočtu nezahrnuje, hranice 65 000 eur by byla překročena pouze v případě zahrnutí obrátů z pronájmu. Článek 288 první věta bod 4 směrnice o DPH zahrnuje „operace s nemovitostmi“ do výpočtu, ale jen tehdy, pokud nejsou „vedlejšími plněními“. Soudní dvůr nyní poprvé dostal příležitost vyjasnit, zda je nutno pronájem nemovitosti kvalifikovat jako „operaci s nemovitostmi“, a kdy je nutno vycházet z toho, že se jedná o „vedlejší plnění“, které je v této souvislosti irelevantní.

¹ – Původní jazyk: němčina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Unijně právní rámec tvoří články 287 a 288 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)².

4. Článek 287 bod 18 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

18. Rumunsko: 35 000 EUR; [...]“

5. Podle článku 1 prováděcího rozhodnutí Rady ze dne 26. března 2012³ se Rumunsku odchýlně od čl. 287 bodu 18 směrnice 2006/112 povoluje osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž roční obrat nepřesahuje ekvivalent částky 65 000 EUR v národní měně podle směnného kurzu platného ke dni jeho přistoupení k Evropské unii.

6. Článek 288 směrnice o DPH stanoví:

„Obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použití režimu podle tohoto oddílu, sestává z těchto částek bez DPH:

1. hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny;
2. hodnoty plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně odvedené na předchozím stupni podle článků 110 a 111, čl. 125 odst. 1, článku 127 a čl. 128 odst. 1;
3. hodnoty plnění osvobozených od daně podle článků 146 až 149 a článků 151, 152 nebo 153;
4. hodnoty operací s nemovitostmi a finančních činností uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) a hodnoty pojišťovacích služeb, nejsou-li tato plnění vedlejšími plněními.

Při výpočtu obratu se však nebere zřetel na převod hmotného nebo nehmotného investičního majetku podniku.“

7. Kromě toho se v souvislosti s odpočitatelným podílem uvádí v čl. 174 odst. 2 následující:

„Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučují tyto částky:

- b) výše obratu vztahující se k vedlejším operacím s nemovitostmi a vedlejšími finančními činnostem;
- c) výše obratu vztahující se k plněním uvedeným v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g), jsou-li tato plnění vedlejšími plněními.“

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1 ve znění platném pro rok 2012.

3 – Prováděcí rozhodnutí Rady, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylná od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (2012/181/EU) – Úř. věst. 2012, L 92, s. 26.

B. Rumunské právo

8. V rumunském právu se příslušná ustanovení nachází v Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571 ze dne 22. prosince 2003 o daňovém zákoníku) ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „daňový zákoník“). Článek 152 daňového zákoníku v této souvislosti stanoví:

„(1) Osoba povinná k dani usazená v Rumunsku v souladu s čl. 125¹ odst. 2 písm. a), jejíž deklarovaný nebo dosažený roční obrat nepřekročí hranici 65 000 eur [...] resp. 220 000 RON, může požádat o osvobození od daně [...] pro plnění uvedená v čl. 126 odst. 1 [...].

(2) Obrat, který slouží jako referenční hodnota pro účely odstavce 1, tvoří v případě osob povinných k dani, které žádají o výmaz z rejstříku osob registrovaných pro účely DPH, celková hodnota bez daně dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněných osobou povinnou k dani v průběhu kalendářního roku, které jsou zdanitelné nebo které by případně podléhaly dani, pokud by nebyly uskutečněny malým podnikem, plnění vyplývající z ekonomických činností, u nichž se za místo dodání/poskytnutí považuje místo nacházející se v zahraničí, pokud by daň byla odpočitatelná, v případě, že tato plnění byla uskutečněna v Rumunsku v souladu s čl. 145 odst. 2 písm. b), plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet uvedená v čl. 141 odst. 2 písm. a), b), e) a f), pokud tato plnění nejsou vedlejší k hlavní činnosti [...].“

9. V bodě 47 odst. 3 Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nařízení rumunské vlády č. 44 ze dne 22. ledna 2004 o schválení prováděcích pravidel k zákonu č. 571/2003 o daňovém zákoníku) ve znění nařízení č. 670 ze dne 4. července 2012 se uvádí následující:

„Plnění je vedlejší k hlavní činnosti, pokud jsou kumulativně splněny následující podmínky:

- a. uskutečnění plnění si vyžaduje omezené technické zdroje, pokud jde o vybavení a využití personálu,
- b. plnění přímo nesouvisí s hlavní činností osoby povinné k dani a
- c. částka pořízení uskutečněných pro účely plnění a částka odpočitatelné daně související s plněním jsou zanedbatelné.“

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

10. Jak již bylo uvedeno, žalobce v původním řízení (dále jen „žalobce“) vykonává kromě činnosti univerzitního pedagoga několik svobodných povolání, konkrétně se jedná o povolání auditora, daňového poradce, insolvenčního správce a advokáta. Dále příležitostně dosahuje příjmů z autorských práv.

11. Na základě rumunských právních předpisů bylo žalobci přiděleno jedno daňové registrační číslo pro „účetní a auditorskou činnost, činnost daňového poradce“, které bylo určeno pro výkon povolání daňového poradce a auditora. Pro účely výkonu těchto povolání žalobce uvedl několik míst výkonu činnosti. Jako sídlo samostatné kanceláře insolvenčního správce je zapsána nemovitost ve vlastnictví žalobce.

12. Od roku 2007 dosahuje žalobce rovněž příjmů z pronájmu uvedené nemovitosti. Nemovitost byla pronajata společnosti, v níž je žalobce společníkem a jednatelem. Tato společnost má své sídlo v pronajaté nemovitosti a vykonává v ní mimo jiné poradenskou, účetní, auditorskou a daňově-poradenskou činnost. Hlavním předmětem deklarované činnosti je „poradenská činnost v oblasti podnikového poradenství a managementu“.

13. V roce 2016 byla u žalobce provedena daňová kontrola v souvislosti s DPH splatnou za období od 1. ledna 2011 do 30. června 2016. Po provedení této kontroly daňová správa (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, dále jen „AJFP“) konstatovala, že žalobce v roce 2012 překročil hranici maximálního obrátu 220 000 rumunských lei (RON) (65 000 eur), která byla stanovena pro účely použití zvláštního režimu osvobození od daně pro malé podniky, a byl proto povinen nechat se zaregistrovat jako osoba povinná k DPH. V důsledku toho AJFP vyměřila žalobci splatnou DPH ve výši 95 184 RON.

14. Při určování uvedeného obrátu AJFP zohlednila příjmy žalobce, kterých dosahoval jak z činnosti svobodných povolání daňového poradce, auditora a insolvenčního správce, tak i příjmy z autorských práv a příjmy plynoucí z pronájmu nemovitosti, která je ve spoluvlastnictví. Do výpočtu nebyly zahrnuty příjmy ze závislé pedagogické činnosti ani příjmy z advokátní činnosti, které podléhají samostatnému zdanění.

15. AJFP konstatovala, že v roce 2012 bylo 69 % z celkových příjmů žalobce dosaženo z činnosti insolvenčního správce, 17 % z pronájmu nemovitosti a 14 % z činnosti auditora a daňového poradce. AJFP dospěla na základě uvedeného k závěru, že hlavní činností žalobce v předmětném roce byla – vzhledem k rozsahu příjmů dosažených z činnosti insolvenčního správce v porovnání s celkovými příjmy – činnost insolvenčního správce, a že pronájem nemovitosti nelze považovat za „vedlejší plnění“ k této činnosti, které by v důsledku toho mohlo být vyloučeno z výpočtu obrátu za uvedený rok.

16. Správní odvolání podané proti tomuto daňovému výměru bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 22. srpna 2017. Správní žaloba podaná proti poslední uvedenému rozhodnutí byla rozsudkem Tribunalul Timiș (zemský soud v Timiș, Rumunsko) ze dne 26. března 2018 zamítnuta. Proti tomuto rozsudku podal žalobce opravný prostředek k předkládajícímu soudu. Curtea de Apel Timișoara (odvolací soud v Temešváru, Rumunsko) přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru prostřednictvím řízení o předběžné otázce podle článku 267 SFEU tři následující otázky:

- „1) Vyžaduje ustanovení čl. 288 [odst. 1] bod 4 směrnice o DPH, za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci, v rámci nichž fyzická osoba vykonává ekonomickou činnost prostřednictvím výkonu několika svobodných povolání, jakož i prostřednictvím pronájmu nemovitého majetku, čímž získává pravidelné příjmy, aby byla určitá podnikatelská činnost určena jako hlavní činnost za účelem stanovení toho, zda pronájem může být kvalifikován jako vedlejší plnění k této činnosti, a v případě kladné odpovědi, na základě jakých kritérií lze určit uvedenou hlavní činnost, nebo musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že souhrn podnikatelských činností, prostřednictvím kterých se uskutečňuje ekonomická činnost této fyzické osoby, představuje ‚hlavní činnost‘?
- 2) Umožňuje ustanovení čl. 288 [odst. 1] bod 4 směrnice o DPH, v případě, že nemovitý majetek pronajatý fyzickou osobou třetí osobě není určen a používán k výkonu zbývající ekonomické činnosti této osoby, není tedy možné stanovit vztah mezi pronajatým nemovitým majetkem a výkonem různých povolání dotyčné osoby, kvalifikovat plnění spočívající v pronájmu jako ‚vedlejší plnění‘, což má za důsledek vyloučení tohoto plnění z výpočtu obrátu, který slouží jako referenční hodnota pro účely uplatnění zvláštního režimu osvobození od daně pro malé podniky?
- 3) Za situace popsané v druhé předběžné otázce, je pro účely kvalifikace plnění spočívajícího v pronájmu jako ‚vedlejšího‘ relevantní skutečnost, že toto plnění bylo uskutečněno ve prospěch třetí osoby, která je právnickou osobou, ve které má tato fyzická osoba postavení společníka a jednatel, přičemž tato právnická osoba má sídlo v předmětné nemovitosti a vykonává podnikatelskou činnost, která je stejné povahy jako podnikatelská činnost dotyčné fyzické osoby?“

17. V řízení před Soudním dvorem předložili písemné vyjádření žalobce, Rumunsko a Evropská komise.

IV. Právní posouzení

18. Podstatou těchto tří otázek předkládajícího soudu, na které je možno, jak správně navrhuje Rumunsko, odpovědět společně, je, jak musí být vykládán čl. 288 první věta bod 4 směrnice o DPH. Předkládající soud se konkrétně snaží zjistit, jak je nutno posuzovat, zda se jedná o „operace s nemovitostmi“, které nejsou „vedlejšími plněními“.

19. V této souvislosti je rozhodující zejména smysl a účel osvobození od daně podle článku 287 směrnice o DPH (k tomu viz níže bod A). Přitom je třeba vyjasnit, zda pronájem budovy představuje „operaci s nemovitostmi“ (k tomu viz níže bod B), a podle jakých kritérií musí být posuzován jako „vedlejší plnění“ ve smyslu čl. 288 první věty bodu 4 směrnice o DPH (k tomu viz níže bod C). Pokud by za použití těchto kritérií bylo nutno pronájem v konkrétním případě považovat za takovéto vedlejší plnění (k tomu viz níže bod D), žalobce by podle názoru předkládajícího soudu nepřekročil hranice obratu, které pro osvobození od daně stanoví článek 287 směrnice o DPH.

20. Vzhledem k tomu, že by však Soudní dvůr měl předkládajícímu soudu poskytnout užitečnou odpověď pro vyřešení právního sporu v původním řízení, je nutno spolu s Komisí poukázat na následující: Podle předkládajícího usnesení nebyly při výpočtu hranice pro vznik daňové povinnosti pro malé podniky započteny ani příjmy ze závislé pedagogické činnosti, ani příjmy z advokátní činnosti. Důvod pro tento postup spočívá zjevně v tom, že tyto činnosti podléhají samostatnému zdanění.

21. Nezahrnutí příjmů ze závislé činnosti (v projednávaném případě pedagogické činnosti profesora) je z hlediska právní úpravy DPH logické, protože v této souvislosti neexistují zdanitelná plnění. Vzhledem k tomu, že však činnost samostatného advokáta nesporně představuje samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, jedná se o zdanitelná plnění, která v zásadě spadají do výpočtu. Zda tyto obraty podléhají či nepodléhají jinému zdanění, je v této souvislosti irelevantní. Něco jiného by platilo, kdyby žalobce měl příjmy jako zaměstnaný (to znamená ne samostatný) advokát, resp. pokud by obratů nedosahoval on, ale společnost. Vzhledem k tomu, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce není v této souvislosti jednoznačná, je posouzení tohoto na vnitrostátním soudu.

A. Smysl a účel osvobození od daně podle článku 287 směrnice o DPH

22. K tomu, aby bylo možné posoudit, zda žalobce ještě může, navzdory obratům dosaženým z pronájmu, spadat do rozsahu působnosti osvobození od daně pro tzv. malé podniky⁴ podle článku 287 směrnice o DPH, je nejprve nutno zjistit smysl a účel tohoto zvláštního osvobození od daně. Vzhledem k tomu, že toto osvobození objektivně nevychází z druhu činnosti, nýbrž pouze z osobního nepřekročení určité hranice obratu osobou povinnou k dani, článek 287 směrnice o DPH stanoví subjektivní osvobození od daně.

23. Jak již Soudní dvůr rozhodl⁵ a jak jsem uvedla v jiné věci⁶, smysl tohoto subjektivního osvobození od daně spočívá primárně ve zjednodušení administrativy.

24. Bez takovéto hranice by finanční správa musela každou osobu, která vykonává byť jen zanedbatelnou ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, již od prvního eura považovat za osobu povinnou k dani. Takovýto postup by byl spojen s administrativními náklady nejen na straně osoby povinné k dani, ale i na straně finanční správy, kterým by neodpovídaly

4 – Viz nadpis kapitoly 1 hlavy XII (Zvláštní režim pro malé podniky).

5 – Rozsudky ze dne 2. května 2019, Jarmuškiene (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 37 *in fine*), a ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 63).

6 – Stanovisko ve věci Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, bod 33 *in fine*).

příslušné daňové příjmy⁷. Vzniku těchto nákladů na výkon dohledu a s ním spojených nákladů finanční správy, kterým neodpovídají daňové příjmy, má být zabráněno pomocí stanovení minimální hranice pro výši obrátu. Toto vyplývá i z návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, který v roce 1973 předložila Komise. Již v něm bylo výslovně poukázáno na obtíže, s nimiž se potýkají členské státy, které vůči malým podnikům uplatňují běžný režim DPH⁸.

25. S tím spojené zvýhodnění menších podniků, například ve smyslu podpory začínajících podnikatelů⁹, je přitom spíše doprovodným jevem než smyslem a účelem této právní úpravy. Toto vyplývá právě zejména z článku 288 směrnice o DPH, který je v projednávané věci relevantní. Tento článek totiž upřesňuje, že minimální hranice pro výši obrátu uvedená v článku 287 směrnice o DPH (kterou členské státy mohou určit) nesouvisí s velikostí podniku nebo dobou jeho dosavadní přítomnosti na trhu, nýbrž pouze s výší předpokládaných daňových příjmů.

26. Do obrátu, který je relevantní pro určení, zda se jedná o tzv. malý podnik, totiž spadají jen zdanitelná plnění tohoto podniku (čl. 288 první věta bod 1 směrnice o DPH) a některá plnění osvobozená od daně tohoto podniku (bod 2 až 4). Ostatní plnění osvobozená od daně, ať už jsou jakkoli vysoká, nemohou zabránit tomu, aby byla ostatní zdanitelná plnění osvobozena od daně. Toto se týká například také velkých nemocnic, pokud provádí jen zanedbatelná zdanitelná plnění. Tyto osoby povinné k dani pak také mohou s těmito plněními nakládat jako s plněními osvobozenými od daně, a to i tehdy, pokud by je vzhledem k jejich velikosti bylo možné v běžné řeči jen těžko označit za malé podniky nebo pokud by je vzhledem k jejich dlouholeté přítomnosti na trhu nebylo možné označit za začínající podniky.

27. Skutečnost, že účelem tohoto osvobození od daně není podpora začínajících podnikatelů, potvrzuje i vnitrostátní vazba tohoto právního předpisu. Uvedené ustanovení totiž osvobozuje od daně pouze plnění zdanitelná v tuzemsku. Velké tuzemské podniky s vysokými zdanitelnými plněními v zahraničí a jen zanedbatelnými zdanitelnými plněními v tuzemsku tak přesto spadají do rozsahu působnosti tohoto osvobození od daně. Ustanovení článku 287 směrnice o DPH kromě toho nestanoví žádnou nezdanitelnou částku, nýbrž limit pro osvobození. Překročením limitní hodnoty se všechna plnění stávají od prvního eura zdanitelnými plněními, zatímco nezdanitelná částka by zůstávala. Tento princip „všechno nebo nic“ je pro podporu začínajících podnikatelů spíše nevhodný, protože znevýhodňuje zvláště úspěšné začínající podnikatele ve srovnání s méně úspěšnými začínajícími podnikateli.

28. Z uvedeného vyplývá, že článek 287 směrnice o DPH slouží především tomu, aby se snížila administrativní zátěž členských států.

B. Výklad pojmového znaku „operace s nemovitostmi“

29. Je-li článek 287 směrnice o DPH ustanovením *de minimis*, které z důvodů zjednodušení administrativy osvobozuje od daně menší zdanitelná plnění, musí být vykládáno striktně. Široký výklad není slučitelný s povahou ustanovení *de minimis*¹⁰.

7 – Tak také výslovně rozsudek ze dne 2. května 2019, Jarmušienė (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 38).

8 – Viz odůvodnění k článku 25 (malé podniky) na straně 27 návrhu Komise ze dne 20. června 1973, KOM(73) 950 final.

9 – Viz v této souvislosti rozsudky ze dne 29. července 2019, B (obrat prodejce ojetých vozidel) (C-388/18, EU:C:2019:642, bod 42 a tam citovaná judikatura), a ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 63 a 70), jakož i moje stanovisko ve věci Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, body 33 a 54).

10 – Rozsudek ze dne 2. května 2019, Jarmušienė (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 27), podobně Soudní dvůr, pokud zastává názor, že odchylka nebo výjimka z obecného pravidla musí být vykládána striktně – mimo jiné viz rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Rakousko (C-128/05, EU:C:2006:612, bod 22).

30. Kromě toho podle čl. 288 první věty bodu 1 směrnice o DPH se pro účely výpočtu obratu, který je rozhodný pro použití hranice *de minimis*, přihlíží k hodnotám zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny. Toto ustanovení tedy výslovně upřesňuje, že do výpočtu je nutno zahrnout *všechna* zdanitelná plnění.

31. To znamená, že další částky uvedené v bodech 2 až 4, které je nutno zahrnout do výpočtu, se týkají jen plnění osvobozených od daně. V opačném případě by nedávalo smysl, aby tato plnění byla uváděna samostatně. Článek 288 první věta body 2 a 3 směrnice o DPH rovněž výslovně uvádí, že se jedná o plnění osvobozená od daně.

32. Rovněž formulací „operace s nemovitostmi“, která je uvedena v bodě 4, mohou být míněny jen operace s nemovitostmi osvobozené od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. j), k) a l) směrnice o DPH. Skutečnost, že unijní normotvůrce, na rozdíl od finančních činností, které jsou rovněž uvedeny v bodě 4, tato ustanovení výslovně neuvádí, proto ničemu nevádí.

33. Není však zcela jednoznačné, zda pod pojem „operace s nemovitostmi“ spadá jen obchodování s nemovitostmi osvobozené od daně [čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice o DPH], nebo i nájem nemovitosti osvobozený od daně [čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH]. Znění ustanovení naznačuje spíše první možnost, protože jiné jazykové verze zdůrazňují spíše transakční aspekt (ve francouzštině „opérations immobilières“; v angličtině „real estate transactions“). Přesto ani tyto jazykové verze nevyklučují, že by pod tento pojem mohl spadat i nájem nemovitosti v obecném jazykovém významu.

34. Vzhledem k takto otevřenému znění hraje rozhodující roli smysl a účel článku 287 směrnice o DPH, tedy skutečnost, že režim malých podniků má povahu ustanovení *de minimis*. Pro účely vymezení rozsahu působnosti článku 287 směrnice o DPH proto považují za nutné vykládat pojem započitatelných, od daně osvobozených, operací s nemovitostmi široce a v souladu s názorem Komise pod něj zahrnout i od daně osvobozené obraty z nájmu.

35. Z toho vyplývá, že aby bylo vůbec možné klást si otázku týkající se vedlejší povahy plnění, musí se jednat o *od daně osvobozený* obrat, kterého žalobce dosáhl z pronájmu. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nevyplývá, zda se jednalo o tento případ, a přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby tuto skutečnost ověřil.

C. Podmínky „vedlejšího plnění“

36. Dále je nutno vyjasnit podmínky pro existenci „vedlejšího plnění“ ve smyslu čl. 288 první věty bodu 4 směrnice o DPH. Operace osvobozené od daně uvedené v tomto ustanovení se do výpočtu hranice stanovené pro osvobození zahrnou pouze tehdy, pokud nejsou vedlejšími plněními.

37. Unijní normotvůrce tím zajišťuje, aby si odvětví, která jsou v zásadě osvobozena od daně (banky, pojišťovny a odvětví nemovitostí), pro svá zdanitelná plnění, která nepřekračují hranici stanovenou pro osvobození od daně, nemohla uplatňovat tzv. osvobození pro malé podniky. U nich totiž nejsou plnění osvobozená od daně vedlejšími plněními, nýbrž hlavními plněními.

38. Jaké podmínky musí být splněny, aby se jednalo o vedlejší plnění, Soudní dvůr doposud nerozhodl.

39. Nicméně směrnice o DPH používá v souvislosti s otázkou výpočtu poměrného odpočtu daně v čl. 174 odst. 2 písm. b) a c) podobné pojmy „vedlejší operace, vedlejší činnosti a vedlejší plnění“¹¹. Jedná se přitom o rozsah odpočtu daně v případě, kdy jsou zdanitelná plnění na vstupu použita jak pro zdanitelná, tak i pro od daně osvobozená plnění na výstupu.

40. V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl¹², že ekonomickou činnost nelze považovat za příležitostnou, představuje-li přímé, soustavné a nutné rozšíření zdanitelné činnosti podniku nebo obnáší-li v podstatné míře využití zboží a služeb podléhajících DPH.

41. Toto negativní vymezení lze přenést na oblast osvobození od daně podle článku 287 směrnice o DPH. Jedná-li se totiž o přímé, soustavné a nutné rozšíření zdanitelné činnosti podniku, tato činnost sdílí osud „hlavní činnosti“ a nelze ji již považovat za příležitostné nebo vedlejší plnění. Neexistuje zkrátka žádný věcný důvod pro zvláštní zacházení s těmito plněními.

42. V rozsudku týkajícím se čl. 174 odst. 2 směrnice o DPH Soudní dvůr kromě toho také rozhodl, že rozsah plnění může být indicií, že tato plnění nemají být považována za vedlejší. Nicméně okolnost, že jsou příjmy z těchto plnění vyšší než příjmy z činnosti, která podle informací příslušného podniku představuje jeho hlavní činnost, sama o sobě k vyloučení jejich kvalifikace jako vedlejší plnění ve smyslu tohoto ustanovení nestačí¹³.

43. Tento výrok může být správný, pokud jde o čl. 174 odst. 2 směrnice o DPH a o poměrný odpočet daně, ne však v souvislosti s osvobozením od daně z důvodu snížení administrativní zátěže (režim *de minimis*). První případ se totiž týká rozdělení daně, která byla zaplacená za plnění na vstupu, na základě plnění na výstupu (k tomu je nutný podíl). Ve druhém případě se ale jedná o otázku, kdy má zaniknout osvobození od daně z důvodu překročení určité hranice obratu, která představuje pouze hranici *de minimis* (pokud jde o smysl a účel, viz výše bod 22 a následující).

44. Pro takovéto osvobození od daně má výše údajných vedlejších plnění rozhodující význam. Operace s nemovitostmi osvobozené od daně, které například už samy o sobě překračují na základě své výše hranici osvobození uvedenou v článku 287, nemohou z důvodu, že nemají zanedbatelnou povahu, podle mého názoru nikdy být vedlejšími plněními tzv. malého podniku.

45. Mám za to, že čl. 288 první věta bod 4 směrnice o DPH vychází z následující myšlenky: Osvobození od daně v případě podniku, který byl osvobozen z důvodu snížení administrativní zátěže, nemá zaniknout na základě více či méně náhodných, zejména jednorázových operací s nemovitostmi, které jsou osvobozeny od daně, které se uskutečňují mimo vlastní předmět činnosti podniku, a které nemají žádný vliv na výši daňových příjmů.

46. V návrhu Komise z roku 1973 je uvedena formulace, podle níž se nemají zohledňovat „více méně příležitostně uskutečňované obraty, kterými se meziročně uměle zvyšuje objem obratu“, a takové obraty, které „neposkytují skutečný obraz o velikosti podniku“¹⁴. Uvedené potvrzuje čl. 288 druhá věta směrnice o DPH. Toto ustanovení výslovně vyjímá z výpočtu hranice obratu prodej investičního majetku podniku.

11 – Ve francouzském znění jsou oba pojmy dokonce totožné (*caractère d'opérations accessoires*). Totéž platí pro rumunské znění (*operațiuni accesorii*). Toto však neplatí pro německé (*Nebenumsatz v. Hilfsumsatz*) a anglické (*ancillary transactions v. incidental transactions*) znění.

12 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 31), a v něm citovaný rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 76), a rozsudek ze dne 11. července 1996, *Régie dauphinoise* (C-306/94, EU:C:1996:290, bod 22).

13 – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 77).

14 – Odůvodnění k článku 25 (malé podniky) na straně 29 návrhu Komise ze dne 20. června 1973, KOM(73) 950 final.

47. Cílem výše uvedeného je patrně zabránit tomu, aby na základě takovýchto „výjimečných“ obrátů došlo mezi od daně osvobozenými osobami povinnými k dani (to znamená tzv. malými podniky) k nerovnému zacházení, pokud jde o DPH (jedna z těchto osob zůstane od daně osvobozeným malým podnikem, druhá toto postavení ztratí).

48. Jako příklad by bylo možné uvést dlouhodobý pronájem soukromého majetku. Pokud by čl. 288 první věta bod 4 směrnice o DPH tento obrat z výpočtu opětovně nevyjímal, musel by podnik zdanit všechny roční obraty ze svých ostatních aktivních činností. Srovnatelný podnik, který by takovýto soukromý majetek nepronajímал, by naproti tomu mohl i nadále využívat výhody osvobození od daně. Více či méně náhodné využívání dalšího majetku ale nemá ve vzájemné konkurenci v zásadě žádný vliv na základní postavení „malého podniku“. Chybí dostatečná souvislost s vlastní ekonomickou činností tzv. malého podniku. V konečném důsledku je však závěr, zda se jedná o vedlejší plnění, otázkou hodnocení a subsumpce soudem¹⁵.

49. Podle mého názoru tedy pod pojem vedlejšího plnění spadají jen taková plnění, která nevykazují žádnou bližší souvislost s (vlastní) zdanitelnou činností osoby povinné k dani. Tato souvislost chybí, pokud tato plnění 1) představují jednorázové, mimořádné úkony mimo vlastní předmět podnikání nebo 2) nevyžadují rozsáhlé využití zboží a služeb v rámci podniku, nýbrž musí být v tomto posuzovány samostatně a mají povahu *de minimis* (v úvahu by připadal například pronájem soukromého majetku v zanedbatelném rozsahu, viz bod 44).

D. K použití v projednávaném případě

50. V projednávaném případě je proto nutno vyjasnit, zda pronájem nemovitosti, v níž žalobce vykonává ekonomickou činnost insolvenčního správce, nevykazuje žádnou bližší souvislost s vlastní zdanitelnou činností žalobce.

51. Mám pochybnosti, zda se jedná o takovouto situaci. V projednávaném případě není pronájem nemovitosti ani náhodný, ani oddělený od vlastní zdanitelné (poradenské) činnosti žalobce. Nemovitost zaprvé užívá sám jako sídlo pro svoji zdanitelnou činnost insolvenčního správce. Nejde tedy o pronájem, který by nesouvisel s podnikatelskou činností.

52. Zadruhé žalobce podle předkládajícího soudu pronajímá nemovitost společnosti, v níž je sám společníkem a jednatelem, a v rámci níž také sám poskytuje poradenské služby. Nejedná se jednorázový úkon, který by neměl zkreslit výpočet ročních obrátů (k tomu výše bod 45). Naopak, existuje silná souvislost (k tomu viz výše bod 48) s vlastní zdanitelnou (poradenskou) činností žalobce.

53. V projednávané věci proto v souladu s názorem Komise a Rumunska již nelze kvůli úzkému věcnému a osobnímu propojení hovořit o činnosti, která by měla povahu *de minimis* a která by byla mimo vlastní ekonomickou činnost žalobce (poradenství).

54. Soudní dvůr je však v první řadě příslušný vykládat unijní právo. Použití výše uvedených výkladových zásad a s tím spojené hodnocení a subsumpce je úkolem, který musí provést předkládající soud.

15 – Tak již Stodie, H. v Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 19 poznámka 112 (183. průběžná aktualizace – červenec 2019).

V. Závěry

55. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Curtea de Apel Timișoara (odvolací soud v Temešváru, Rumunsko) odpověděl takto:

„Pod pojem operace s nemovitostmi, které jsou vedlejšími plněními, spadají všechna plnění osvobozená od daně ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j), k) a l) směrnice 2006/112/ES, která nemají žádnou bližší souvislost s (vlastní) zdanitelnou činností podniku a která jsou zanedbatelná, to znamená, že sama nepřekračují hranici stanovenou pro osvobození. Bližší souvislost chybí, pokud představují buď jednorázový úkon mimo vlastní předmět podnikání, nebo nevyžadují rozsáhlé využití zboží a služeb podniku.“