



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GIOVANNIHO PITRUZZELLY
přednesené dne 8. prosince 2022¹

Věc C-516/21

**Finanzamt X
proti
Y**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – DPH – Osvobození pachtu a nájmu nemovitého majetku od daně – Nájem speciálně vybavené budovy pro chov krůt – Zařízení a stroje poskytnuté jako vedlejší plnění k pachtu zemědělské budovy – Jediné plnění – Rozsah působnosti výjimky z osvobození od daně“

1. Zatímco pojem „jediné plnění“ je předmětem bohaté judikatury Soudního dvora, tento soud je dnes vyzván, aby upřesnil, zda je nutné upustit od použití této judikatury a pluralita plnění – a tedy sazeb daně z přidané hodnoty (DPH) – má být zachována, pokud jedno z těchto plnění může spadat pod obecný režim stanovený směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)², a podléhat tak zdanění.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

2. Kapitola 3 směrnice o DPH, nadepsaná „Ostatní případy osvobození od daně“, obsahuje čl. 135 odst. 1 písm. 1) tohoto znění:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

¹ – Původní jazyk: francouzština.

² – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

l) pacht nebo nájem nemovitosti.“

3. Článek 135 odst. 2 směrnice o DPH stanoví, že „[z] osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění:

- a) poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště;
- b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;
- c) nájem trvale instalovaných zařízení a strojů;
- d) nájem bezpečnostních schránek.

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

Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011

4. Prováděcí 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 hodnoty³ bylo změněno mimo jiné prováděcím nařízením Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013⁴, kterým byl do prováděcího nařízení č. 282/2011 vložen článek 13b.

5. Podle tohoto čl. 13b písm. d)⁵ se pro účely směrnice o DPH za „nemovitost“ považuje každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.

Německé právo

6. Podle § 4 bodu 12 první věty Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005⁶ (dále jen „UStG“) je mezi plněními osvobozenými od daně uvedenými v čl. 1 bodu 1 tohoto zákona:

„(a) [n]ájem a pacht nemovitého majetku [...]“

7. Ustanovení § 4 bodu 12 druhé věty UStG stanoví, že „[n]ení osvobozen [...] nájem a pacht strojů a dalších zařízení všeho druhu, které jsou součástí provozní plochy (provozní zařízení), i když jsou podstatnými součástmi nemovitosti.“

³ – Úř. věst. 2011, L 77, s. 1.

⁴ – Úř. věst. 2013, L 284, s. 1.

⁵ – Na základě čl. 3 třetího pododstavce prováděcího nařízení č. 1042/2013 byl článek 13b, vložený prvně uvedeným ustanovením do prováděcího nařízení č. 282/2011, použitelný až od 1. ledna 2017.

⁶ – BGBl. 2005 I, s. 386.

Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

8. Y pronajímal v letech 2010 až 2014 na základě pachtovní smlouvy budovy pro chov krůt s trvale nainstalovanými zařízeními a stroji. Podle předkládajícího soudu sloužila tato zařízení a stroje, zejména včetně průmyslového spirálového dopravníku a systému vytápění, větrání a osvětlení udržujícího teplotu a intenzitu světla odpovídající fázi růstu dotčených zvířat, ke krmení krůt a k zajištění chovných podmínek nezbytných pro dosažení jejich jatečné zralosti a byla speciálně upravena ke smluvnímu využití budovy jakožto budovy pro chov takové drůbeže.

9. Podle ujednání pachtovní smlouvy pobíral Y jednotnou odměnu, která nebyla rozdělena na odměnu za poskytnutí budovy pro chov na jedné straně a odměnu za poskytnutí zařízení a strojů na druhé straně. Y vycházel z toho, že jeho plnění spočívající v poskytování pachtu je jako celek osvobozeno od DPH.

10. Naproti tomu Finanzamt X (finanční úřad X, Německo) měl za to, že pacht předmětného zařízení a strojů není osvobozen od daně a že dohodnuté jednotné pachtovné připadající z 20 % na stroje a zařízení musí v tomto rozsahu podléhat DPH. Tento úřad vydal opravné daňové výměry za sporné roky. Y podal proti těmto výměrům odvolání.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko, Německo) vycházel z judikatury Soudního dvora i z judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) a vyhověl žalobě podané ze strany Y proti těmto výměrům, neboť měl za to, že se jednalo o jediné plnění osvobozené od daně jako celek. Podle tohoto soudu představovalo totiž přenechání tohoto zařízení a strojů vedlejší plnění k přenechání budovy pro chov, přičemž tyto speciálně upravené prvky vybavení sloužily pouze ke smluvně sjednanému využívání budovy pro chov krůt za optimálních podmínek. Z toho vyvodil, že pacht připadající na přenechání těchto prvků je rovněž osvobozený od DPH, a stejně tak i celé pachtovné.

12. Finanční úřad X napadl tento rozsudek u předkládajícího soudu, Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), opravným prostředkem Revision. Tento soud má pochybnosti o výkladu čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH.

13. Podle předkládajícího soudu, který se opírá o rozsudek Mailat⁷, je podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH osvobozen od DPH rovněž pacht průmyslového spirálového dopravníku, zařízení na vytápění a větrání a systémů osvětlení. Takový výklad potvrzuje i čl. 13b písm. d) prováděcího nařízení č. 282/2011 ve znění prováděcího nařízení č. 1042/2013 a německé občanské právo, podle něhož jsou předměty trvale nainstalované v budově pro chov podstatnými součástmi nemovitosti⁸.

14. Předkládající soud na úvod poznamenává, že na rozdíl od jiných jazykových znění článku 135 směrnice o DPH je skutečnost, že německé znění čl. 135 odst. 2 písm. c) této směrnice odkazuje pouze na pacht zařízení a strojů, pro účely výkladu uvedeného ustanovení irelevantní, neboť oba pojmy – „nájem“ a „pacht“ – je třeba považovat v podstatě za synonymní.

15. Předkládající soud připomíná judikaturu Soudního dvora⁹, podle níž je v případě hospodářské transakce sestávající ze souhrnu plnění nutný celkový pohled, aby bylo možné určit, zda od ní lze oddělit jedno nebo více plnění, z nichž každé musí být obecně považováno za odlišné a samostatné

⁷ – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

⁸ – Předkládající soud zde odkazuje na vnitrostátní judikaturu, která se týkala systému krmení a větrání ve vepřině.

⁹ – Předkládající soud zde uvádí rozsudek ze dne 4. března 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

plnění. Podle Soudního dvora platí, že pokud je několik jednotlivých plnění nebo úkonů osoby povinné k dani vůči zákazníkovi tak úzce propojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné ekonomické plnění, jehož rozdělení na části by bylo nereálné, nelze transakci uměle rozdělit a jedná se o jediné plnění. O jediné plnění se u hospodářské transakce jedná tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za vedlejší plnění sdílející daňový režim hlavního plnění. Prvním kritériem, které je třeba zohlednit, je neexistence samostatného účelu plnění z hlediska průměrného spotřebitele. Druhé kritérium spočívá v zohlednění hodnoty každého z plnění tvořících hospodářskou transakci, přičemž jedna se jeví jako minimální, či dokonce marginální ve srovnání s jinou.

16. Soud prvního stupně rozhodl, že přenechání speciálně upravených zařízení a strojů, které slouží pouze pro provoz budovy pro chov krůt za optimálních podmínek, bylo vedlejším plněním k plnění spočívajícímu v pachtu nemovitosti, který byl plněním hlavním. Podle předkládajícího soudu je toto posouzení jedinství plnění v souladu s judikaturou Soudního dvora¹⁰.

17. Předkládající soud uvádí, že jsou možné dva výklady čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH.

18. Na jedné straně by zásady stanovené Soudním dvorem týkající se určení jediného plnění mohly mít přednost před čl. 135 odst. 2 prvním pododstavcem písm. c) směrnice o DPH, pro což by svědčila analýza judikatury Soudního dvora týkající se čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. b) této směrnice, a zvláště rozsudky Henriksen¹¹, Mailat¹² a Stadion Amsterdam¹³. Z těchto rozsudků podle předkládajícího soudu vyplývá, že použití čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH je omezeno na případy, kdy k přenechání zařízení a strojů dochází nezávisle, a tedy bez jakékoli souvislosti s dodatečným přenecháním budovy nebo pozemku.

19. Nebo na druhé straně by bylo možné vyvodit z čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH požadavek rozdělení na části tak, že by jediné transakce měly být rozděleny na část osvobozenou od daně [podle čl. 135 odst. 1 písm. l) této směrnice] a část zdanitelnou [podle čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c)]. Takový výklad je podpořen judikaturou Soudního dvora¹⁴, podle které osvobození od daně přiznané nájmu nemovitostí, které spočívá v uznání pasivní povahy samotného nájmu, není nadále odůvodněné, pokud uvedený nájem provází další činnosti, případně obchodní, nebo poskytování dalších zařízení, a proto již nemůže představovat převládající službu. Přenechání zařízení a strojů uvedené v čl. 135 odst. 2 prvním pododstavci písm. c) směrnice o DPH tedy neprobíhá pasivně, ale vyznačuje se především udržováním provozuschopnosti těchto strojů.

20. Předkládající soud dále poukazuje na to, že Soudní dvůr ve věci Mailat¹⁵ sice připustil existenci vedlejšího plnění k nájmu nemovitosti osvobozeného od daně ve vztahu k movité věci pevně spojené s nemovitostí jako její nedílná součást, nicméně tak učinil, aniž se vyjádřil k otázce použití čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH.

¹⁰ – Předkládající soud zde uvádí rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

¹¹ – Rozsudek ze dne 13. července 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

¹² – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

¹³ – Rozsudek ze dne 18. ledna 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

¹⁴ – Předkládající soud zde odkazuje na bod 43 rozsudku ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518).

¹⁵ – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

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

„Zahrnuje povinnost zdanění nájmu trvale instalovaných zařízení a strojů podle čl. 135 odst. 2 [první pododstavec] písm. c) směrnice [o DPH]

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

22. Německá vláda a Evropská komise předložily Soudnímu dvoru písemná vyjádření.

Analýza

23. Podstatou jediné předběžné otázky položené předkládajícím soudem Soudnímu dvoru je, jaké podmínky musí být splněny, aby se uplatnila daňová povinnost vyplývající z čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH. Konkrétně v případě, kdy je uzavřena smlouva o pachtu budovy určené k chovu krůt, přičemž tato budova je vybavena systémy větrání, vytápění, osvětlení a krmení upravenými k jejímu využití jakožto budovy pro chov, si předkládající soud klade otázku, zda čl. 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) uvedené směrnice vyžaduje, aby byl pro účely DPH posuzován zvláště pacht nemovitosti na jedné straně a nájem uvedených systémů jakožto zařízení a strojů na straně druhé¹⁶.

24. V následujících úvahách se pokusím prokázat, že pokud nemá dojít k odklonu od ustálené judikatury, nemůže být transakce, o níž se jedná ve věci v původním řízení, kterou sám předkládající soud označil za „jediné plnění“, předmětem dvou odlišných sazeb DPH a že její daňový režim se bude řídit daňovým režimem vyplývajícím z čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH.

25. Vzhledem k tomu, že ustanovení, které je uvedeno v předběžné otázce, představuje výjimku z čl. 135 odst. 1 písm. l), bude nezbytné vrátit se k výkladu, který k tomuto ustanovení podal Soudní dvůr ve své judikatuře.

26. Předtím je třeba připomenout judikaturu týkající se pojmu „jediná transakce“.

¹⁶ – Úvodem připomínám, že ze směrnice ani z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že je třeba rozlišovat mezi těmito dvěma pojmy, které je tedy třeba považovat v podstatě za synonyma [viz například rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 36)].

Připomenutí judikatury Soudního dvora týkající se pojmu „jediná transakce“

27. Z ustálené judikatury Soudního dvora¹⁷ vyplývá, že pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za oddělené a nezávislé, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 směrnice o DPH¹⁸. Nicméně za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou nezávislá. O jediné plnění se jedná zejména, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří *jediné nedělitelné hospodářské plnění*, jehož rozdělení by bylo umělé a mohlo by ohrozit funkčnost systému DPH¹⁹. Tak je tomu i tehdy, když jedno nebo více plnění představuje hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu zejména tehdy, když *samo o sobě není* pro zákazníka *cílem, nýbrž prostředkem k získání hlavního plnění* poskytovatele *za nejvýhodnějších podmínek*²⁰.

28. Pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba, za účelem určení, zda se jedná o více odlišných plnění nebo o plnění jediné, vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění dochází²¹, a je třeba vyhledat charakteristické prvky dotyčného plnění²². Ze samotné kvalifikace plnění skládajícího se z několika prvků jako „jediné plnění“ totiž plyne, že se na toto plnění bude vztahovat *jedna jediná sazba DPH*²³.

K oblasti působnosti čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH

29. Podle stejně ustálené judikatury je základním znakem pojmu „pacht“ a „nájem“ nemovitostí²⁴ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l), při neexistenci definice těchto pojmů v uvedeném ustanovení, skutečnost, že se na smluvního partnera převede za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva²⁵. Při posuzování, zda určitá smlouva tuto definici splňuje, je třeba přihlídnout ke

¹⁷ – Je třeba uvést, že čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH odpovídají čl. 13 části B písm. b) a písm. b) bodu 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), a že judikatura Soudního dvora týkající se posledně uvedených ustanovení je použitelná *mutatis mutandis* na odpovídající ustanovení směrnice o DPH.

¹⁸ – Viz zejména rozsudky ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 30 a citovaná judikatura); ze dne 28. června 2017, Leventis a Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, bod 18), a ze dne 4. března 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, bod 37).

¹⁹ – Viz rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, (C-463/16, EU:C:2018:22, body 22 a 26).

²⁰ – Viz zejména rozsudky ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 31 a citovaná judikatura); ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23), a ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, body 32 až 34).

²¹ – Viz rozsudek ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 28).

²² – Viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 32 a citovaná judikatura).

²³ – Viz rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 26 a citovaná judikatura). Totéž platí, i když je možné určit cenu odpovídající každému jednotlivému prvku, který tvoří jediné plnění [viz rozsudek ze dne 3. září 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, bod 27)].

²⁴ – K autonomní povaze pojmů uvedených v článku 135 obdobně viz rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 16 a citovaná judikatura).

²⁵ – Viz rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 21 a citovaná judikatura). Viz rovněž rozsudky ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 36 a citovaná judikatura); ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 18), a ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 40).

všem znakům daného plnění, jakož i k okolnostem, za nichž probíhá. Rozhodujícím prvkem je v tomto ohledu objektivní povaha dotčeného plnění, a to nezávisle na tom, jak strany toto plnění kvalifikovaly²⁶.

30. Mimoto vzhledem k tomu, že čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH představuje výjimku z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu, musí být vykládán restriktivně²⁷. Je v zásadě na vnitrostátních soudech, které jsou jako jediné příslušné k posouzení skutkového stavu, aby s ohledem na okolnosti vlastní každému případu určily základní charakteristiky dotčeného plnění za účelem jeho kvalifikace z pohledu směrnice o DPH²⁸. Soudní dvůr však může uvedeným soudům poskytnout všechny prvky výkladu, které mohou být užitečné pro rozhodnutí sporu²⁹.

31. Je třeba rovněž dodat, že co se týče důvodu existence čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že v něm zakotvenou výjimku „lze vysvětlit na základě skutečnosti, že přestože je nájem nemovitého majetku hospodářskou činností, obvykle představuje poměrně pasivní činnost, která nevytváří významnější přidanou hodnotu. Takovou činnost je třeba odlišovat od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového a obchodního podnikání, jako jsou činnosti, na něž se vztahují výjimky stanovené [v čl. 135 odst. 2 směrnice o DPH], anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení“³⁰. Podle Soudního dvora tak pasivní povaha pachtu nebo nájmu nemovitého majetku, která odůvodňuje osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, „vyplývá z povahy samotného plnění, a nikoli způsobu, jakým nájemce využívá dotýčný majetek“³¹. Jinými slovy, skutečnost, že nájemce nemovitosti ji využívá ke komerčním účelům v souladu s podmínkami nájemní smlouvy, nemůže sama o sobě vyloučit, aby se na majitele této nemovitosti vztahovalo osvobození od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH³².

²⁶ – Viz rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 21 a citovaná judikatura).

²⁷ – Z bohaté judikatury viz rozsudky ze dne 22. ledna 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 23), ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 37 a citovaná judikatura), ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 38) a usnesení ze dne 1. prosince 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, nezveřejněné, EU:C:2021:971, bod 29). Soudní dvůr nicméně nadále rozvíjí smysl těchto výrazů: viz například rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506).

²⁸ – Viz rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 24).

²⁹ – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 35 a citovaná judikatura).

³⁰ – Obdobně viz rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 19). Viz rovněž rozsudek ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 41).

³¹ – Obdobně viz rozsudky ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 20), a ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 42). Soudní dvůr připomíná, že „osvobození od daně je vyloučeno v případě činnosti, která zahrnuje nejen pasivní poskytnutí nemovitosti k užívání, ale i řadu obchodních činností, jako je neustálý dohled, správa a údržba vlastníkem, jakož i poskytování dalších zařízení, takže v případě neexistence zvláštních okolností nemůže nájem této nemovitosti představovat převládající službu“ [rozsudky ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 21 a citovaná judikatura), a ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 43)].

³² – Obdobně viz rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 22).

Použití na spor v původním řízení

32. Z tohoto připomenutí vyplývá, že v případě existence několika plnění při téže transakci je nutné pro účely stanovení sazby DPH použitelné na uvedenou transakci³³ zjistit, zda je třeba ji považovat za jediné plnění, jak je tomu v případě a), kdy jsou dvě nebo více dílčích plnění poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné neoddelitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, nebo b), kdy lze dotčenou transakci rozdělit na hlavní plnění a jedno nebo více vedlejších plnění, přičemž daňový režim vztahující se na transakci jako celek je určen daňovým režimem použitelným na hlavní plnění.

33. Tato metodika je ze své podstaty použitelná v případě plnění, která by při samostatném posouzení vedla k uplatnění odlišné sazby DPH. Takový přístup uplatňuje Soudní dvůr i v případě plnění, které se skládá z hlavního plnění osvobozeného od daně a vedlejšího plnění podléhajícího DPH³⁴. Dodávám, že, jak nedávno znovu zdůraznila generální advokátka Kokott, „[c]harakteristickým znakem jediného komplexního plnění je nedělitelnost jeho prvků. U jediného komplexního plnění se jednotlivé prvky plnění spojují do nového samostatného plnění tak, že se podle obecného povědomí jedná jen o jedno jediné plnění“³⁵.

34. Jinak řečeno, na rozdíl od toho, co patrně tvrdí německá vláda, vztah osvobození od daně a výjimky vyjádřený v odstavcích 1 a 2 článku 135 směrnice o DPH v zásadě nebrání tomu, aby bylo plnění kvalifikováno jako „jediné“ plnění, i kdyby se skládalo z prvku osvobozeného od daně podle čl. 135 odst. 1 této směrnice a prvku podléhajícího DPH podle čl. 135 odst. 2 uvedené směrnice.

35. To ostatně potvrzuje i rozsudek Henriksen³⁶, v němž se Soudní dvůr zabýval otázkou, zda má být čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že pojem „nájem míst k parkování vozidel“ zahrnuje i nájem uzavřených garáží spojených s nemovitým majetkem, jehož nájem je osvobozen od DPH. Poté, co Soudní dvůr uznal, že výjimky z osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení by neměly být vykládány restriktivně, neboť jejich účelem je právě podřadit dotyčná plnění pod obecný režim této směrnice – a tedy podrobit je DPH³⁷ – uvedl, že pojem „nájem nemovitého majetku“, na který se vztahuje osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, „nutně zahrnuje kromě nájmu majetku, který je hlavním předmětem tohoto nájmu, i nájem veškerého majetku, jenž je k němu přidružený“³⁸. Soudní dvůr dospěl k závěru, že nájem míst k parkování vozidel nemůže být vyloučen z osvobození od daně, pokud je tento nájem *těsně spojen* s nájmem, který je sám o sobě osvobozen od daně a který se týká nemovitého majetku určeného k jinému účelu, jako jsou budovy určené k bydlení nebo ke komerčnímu využití, v tom smyslu, že tyto dva nájmy tvoří jedinou *hospodářskou transakci*³⁹. Soudní dvůr proto rozhodl, že pojem „nájem míst k parkování vozidel“ zahrnuje nájem všech

³³ – Pro podrobnou a systematickou analýzu zde odkazuji na stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 20 a násl.).

³⁴ – Viz, jak uvedla Komise ve svém vyjádření, rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 32); ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 20), a ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 28).

³⁵ – Stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 25).

³⁶ – Rozsudek ze dne 13. července 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

³⁷ – Viz rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 12).

³⁸ – Rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 14).

³⁹ – Viz rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 15).

ploch určených k parkování vozidel, včetně uzavřených garáží, a že takový nájem nemůže být vyloučen z osvobození od daně stanoveného pro nájem nemovitého majetku, pokud je těsně spojen s osvobozeným nájmem nemovitostí určených k jinému využití⁴⁰.

36. Tento rozsudek je tedy dalším příkladem precedentu při uplatňování teorie jediného plnění, kdy se dotčená transakce skládala z hlavního plnění osvobozeného od daně (nájem nemovitého majetku určeného k bydlení) a vedlejšího plnění, ohledně kterého bylo výslovně stanoveno, že se na něj osvobození od daně nevztahuje. Soudní dvůr proto nevyložil čl. 13 část B písm. b) body 1 až 4 šesté směrnice v tom smyslu, že by se jednalo o ustanovení rozdělující plnění na jednotlivé části, které by mělo přednost před pojmem „jediné plnění“, nebo by bránilo jeho využití.

37. Mimoto připomínám, že kvalifikovat skutkové okolnosti sporu v původním řízení nepřísluší Soudnímu dvoru, nýbrž výhradně vnitrostátnímu soudu. Úlohou Soudního dvora je toliko poskytnout tomuto soudu výklad unijního práva užitečný pro rozhodnutí, které má přijmout v jím rozhodovaném sporu⁴¹. Je tedy na vnitrostátním soudu, aby určil, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provedl všechna konečná posouzení skutkového stavu⁴². Ze spisu přitom právě vyplývá, že předkládající soud již tuto analýzu sám provedl. Tento soud se totiž ztotožňuje s posouzením soudu prvního stupně, který při použití výše uvedených zásad vyplývajících z judikatury dospěl k závěru, že se jedná o jediné plnění⁴³ sestávající z hlavního plnění (pacht budovy pro chov) a vedlejšího plnění (pacht speciálního vybavení budovy souvisejícího s její funkcí jakožto budovy pro chov).

38. Jak jsem uvedl výše, zjištění existence jediného plnění není slučitelné s uplatněním odlišné daňové povinnosti, jak Soudní dvůr jasně připomněl, když rozhodl, že „ze samotné kvalifikace plnění skládajícího se z několika prvků jako jediné plnění totiž plyne, že se na toto plnění bude vztahovat jedna jediná sazba DPH“⁴⁴. Předkládající soud přitom tím, že při použití právě uvedené judikatury vycházel z toho, že spor ve věci v původním řízení je charakterizován existencí jediného plnění, současně nutně určil, že finanční úřad X nemůže takové plnění podrobit různým sazbám DPH.

39. Podle mého názoru je zřejmé, že čl. 135 odst. 2 směrnice o DPH není ustanovením, které by upravovalo povinné rozdělení plnění na jednotlivé části, jak tvrdí německá vláda. Ve věci *Sequeira Mesquita*⁴⁵ Soudní dvůr sice i po zjištění existence jediného plnění, které se jeví jako plnění spadající do působnosti čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, ověřil, zda se na dotčené plnění nevztahuje některá z výjimek z osvobození od daně stanovených v čl. 135 odst. 2 téže směrnice, omezil se však na zjištění, že tomu tak není, přičemž uznal, že tato otázka mu nebyla předložena a že nezaujal stanovisko k možným důsledkům takového zjištění⁴⁶. Za těchto okolností nelze tvrdit, jak navrhuje německá vláda, že tento rozsudek stanovil povinnost rozdělení plnění na jednotlivé části, která by vyplývala z čl. 135 odst. 2 směrnice o DPH a která by měla mít systematicky přednost před uplatněním teorie jediného plnění.

⁴⁰ – Viz rozsudek ze dne 13. července 1989, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, bod 17).

⁴¹ – Viz rozsudek ze dne 2. července 2020, *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 25 a citovaná judikatura).

⁴² – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 35 a citovaná judikatura). Ve stejném duchu viz též rozsudek ze dne 2. července 2020, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Hostingové služby výpočetního střediska) (C-215/19, EU:C:2020:518, body 30 až 32).

⁴³ – Odkazují zde zejména na body 46, 48 a 50 žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

⁴⁴ – Rozsudek ze dne 18. ledna 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 26 a citovaná judikatura). Viz rovněž bod 36 tohoto rozsudku.

⁴⁵ – Rozsudek ze dne 28. února 2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

⁴⁶ – Viz rozsudek ze dne 28. února 2019, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, body 32 a 33).

40. Německá vláda kromě toho ve svém vyjádření připomíná, že rozhodnutí unijního normotvůrce osvobodit od daně nájem nemovitostí podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH bylo učiněno s ohledem na skutečnost, že tato činnost je relativně pasivní, je spojena s pouhým plynutím času a nevytváří žádnou významnou přidanou hodnotu⁴⁷ na rozdíl od jiných činností⁴⁸, které mají povahu průmyslového a obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání. Ve spise však nenalézám žádnou skutečnost, která by mohla zpochybnit tento požadavek pasivity plnění, pokud by bylo zjištěno, že na základě teorie jediného plnění by celé plnění, o které se jedná ve věci v původním řízení, mělo být osvobozeno od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH. Spis neobsahuje zejména žádnou indicii nasvědčující tomu, že by měl pronajímatel konkrétní povinnost zajistit údržbu jednotlivých zařízení speciálně upravených ke smluvně sjednanému využívání dotčené budovy⁴⁹.

41. Situace, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, by kromě toho mohla být přirovnána k situaci, kterou se Soudní dvůr zabýval ve svém rozsudku Mailat⁵⁰. Jednalo se zde o to, zda smlouva o nájmu, jejímž předmětem byla nemovitost, která sloužila k obchodnímu provozování restaurace, jakož i veškerá hmotná aktiva a inventární předměty nezbytné k tomuto provozování, představovala „nájem nemovitosti“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, nebo zda měla být považována za komplexní poskytnutí služby. Po přezkoumání skutečností uvedených ve spise měl Soudní dvůr za to, že pronájem *movitého* majetku, který je předmětem smlouvy o nájmu, nelze podle všeho oddělit od pronájmu nemovitého majetku. Některé části tohoto majetku byly *zabudovány* do této nemovitosti (jako například kuchyňské vybavení a spotřebiče) a musely být považovány za její *integrální součást*⁵¹. Inventární předměty, které byly pronajaty (nebo převedeny) současně s nemovitostí, byly rovněž určeny, tak jako nemovitost, k provozování restaurace, nebylo možné mít tudíž za to, že tento pronájem/převod sledoval vlastní cíl, ale že spíše představoval prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění, které spočívalo v pronájmu nemovitosti, za co nejvýhodnějších podmínek⁵². Soudní dvůr tudíž rozhodl, že v takovém případě musí být nájem nemovitosti považován za hlavní plnění vůči nájmu hmotných aktiv – třebaže zabudovaných do této nemovitosti – a inventárních předmětů⁵³.

42. Jsem proto rovněž toho názoru, že v kontextu sporu ve věci v původním řízení taková nájemní smlouva, v níž se odměňování vlastníka jeví vždy jako pasivní, generované pouhým plynutím času, nezahrnuje jiné plnění než přenechání pronajaté nemovitosti, třebaže vybavené řadou systémů užitečných pro její fungování, nájemci.

43. Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že zdanění podle čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH se neuplatní, pokud je nájem nebo pacht zařízení a strojů pouze vedlejším plněním k plnění hlavnímu, kterým je nájem nebo pacht budovy.

⁴⁷ – Což Soudní dvůr rovněž uznal: viz zejména rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, bod 20 a citovaná judikatura).

⁴⁸ – Viz bod 31 tohoto stanoviska.

⁴⁹ – Opětovně předkládající soud, když rozhodl o tom, že se jedná o jediné plnění, současně uvedl, že pronájem zařízení, kterým je vybavena nemovitost pro chov, nepředstavuje pro pronajímatele sám o sobě cíl, nýbrž je pouhým prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek.

⁵⁰ – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

⁵¹ – Po zabudování tohoto majetku a v případě, že by bylo nutné jej považovat za nedílnou součást příslušné nemovitosti, mohla by být jeho movitá povaha předmětem diskuse. Nelze ani zcela vyloučit, že by se tak Soudní dvůr zabýval majetkem, který by mohl být kvalifikován jako „zařízení“ nebo „stroje“ ve smyslu čl. 135 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

⁵² – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 39).

⁵³ – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 41).

44. Německá vláda má za to, že takové rozhodnutí by znamenalo přílišné omezení působnosti čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH a bylo by v rozporu se zásadou nerestriktivního výkladu ustanovení spadajících do obecného režimu upraveného touto směrnicí.

45. Tyto výhrady nesdílím.

46. Na jedné straně se domnívám, že nelze vyvodit konečné závěry ohledně rozsahu působnosti čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH, neboť ten bude v konečném důsledku do značné míry záviset na konkrétním posouzení každé transakce. Dovedu si například dobře představit, že nájem zařízení nebo strojů, i když je doprovázen také pronájmem nebo pachtem budovy, může být za jiných okolností hlavním plněním. Nájem nebo pacht zařízení a strojů, které lze kvalifikovat jako „nemovitý majetek“⁵⁴, jenž lze alespoň částečně považovat za oddělený od pronájmu budovy nebo stavby, v níž jsou umístěny, potom bude moci rovněž podléhat DPH podle čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH.

47. Na druhé straně pojmy obsažené v čl. 135 odst. 2 prvním pododstavci směrnice o DPH budou moci být i nadále definovány široce, což znamená, že to, co může představovat „zařízení“ nebo „stroje“ ve smyslu tohoto ustanovení, bude posuzováno extenzivně. Naproti tomu se domnívám, že výkladové zásady použitelné na ustanovení, která vylučují osvobození od daně, samy o sobě nevyžadují, aby bylo vyloučeno použití judikatury týkající se jediných plnění, a to ze všech důvodů, které jsem uvedl.

48. Za těchto okolností mám za to, že čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že osvobození od daně v případě pachtu budovy pro chov se vztahuje i na pacht zařízení a strojů ve smyslu čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) této směrnice, které představují speciální vybavení budovy s ohledem na její funkci jako budovy pro chov, pokud se poskytování těchto zařízení a strojů jeví jako vedlejší plnění ve vztahu k pachtu budovy.

K výkladu čl. 135 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH

49. V případě, že by Soudní dvůr odpověděl na položenou předběžnou otázku v tom smyslu, že čl. 135 odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH se v rámci sporu v původním řízení nepoužije z důvodu existence jediného plnění charakterizovaného především pachtem budovy, které vede k osvobození této transakce od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. l) uvedené směrnice, má německá vláda za to, že to automaticky neznamená, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je § 4 bod 12 druhá věta UStG, není slučitelné se směrnicí o DPH. Naopak by pak vyvstala otázka, zda může pacht zařízení a strojů, jimiž je budova vybavena, podléhat DPH na základě čl. 135 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH, což je otázka, na kterou německá vláda žádá od Soudního dvora odpověď.

⁵⁴ – Jak podle mého názoru vyplývá již z výkladu čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 135 odst. 2 prvním pododstavcem písm. c) a jak potvrzuje i prováděcí nařízení č. 282/2011 ve znění prováděcího nařízení č. 1042/2013 (viz bod 4 tohoto stanoviska).

50. Z analýzy spisu však vyplývá, že předkládající soud zjevně a výslovně nepředložil Soudnímu dvoru otázku týkající se výkladu posledně uvedeného ustanovení⁵⁵. Ačkoli nutno uznat, že se může jednat o otázku, která může vyvstat v pozdější fázi analýzy situace ve věci v původním řízení, je třeba konstatovat, že na tuto otázku vznesenou pouze německou vládou nemůže Soudní dvůr odpovědět.

Závěry

51. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl takto:

„Článek 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 první pododstavec písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty DPH

musí být vykládány v tom smyslu, že

osvobození pachtu budovy pro chov od daně se vztahuje i na pacht zařízení a strojů ve smyslu čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. c) této směrnice, které představují speciální vybavení budovy s ohledem na její funkci jako budovy pro chov, pokud se poskytování těchto zařízení a strojů jeví jako vedlejší plnění ve vztahu k pachtu budovy.“

⁵⁵ – Viz zejména odpověď předkládajícího soudu na žádost Soudního dvora o informace ze dne 20. října 2021, kterou Soudní dvůr obdržel dne 1. prosince 2021.