



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

28. února 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Osvobození – Článek 13 část B písm. b) – Pacht nebo nájem nemovitého majetku – Pojem – Smlouva o převodu práva využívat zemědělskou půdu tvořenou vinicemi pro zemědělské účely“

Ve věci C-278/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 14. března 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 24. dubna 2018, v řízení

Manuela Jorge Sequeira Mesquity

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení F. Biltgen (zpravodaj), předseda senátu, C. G. Fernlund a L. S. Rossi, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Figueiredem a R. Campos Lairesem, P. Barros da Costa a M. J. Marques, jako zmocněnci,
- za rakouskou vládu G. Hessem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi P. Costa de Oliveira a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: portugálština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části B písm. b) 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. 1997, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Manuelem Jorgem Sequeira Mesquitou a Fazenda Pública (Finanční správa, Portugalsko) ve věci dodatečných výměrů daně z přidané hodnoty (DPH) týkajících se roku 2002 a smlouvy o převodu práva využívat zemědělskou půdu tvořenou vinicemi pro zemědělské účely, která byla uzavřena se Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça Lda.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 šesté směrnice, který byl součástí hlavy II této směrnice, nadepsané „Oblast působnosti“, stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

- 4 Článek 5 odst. 8 šesté směrnice stanovil:

„Je-li převáděn souhrn aktiv nebo jejich části za protiplnění nebo bez něj nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se příjemce považuje za právního nástupce převodce. Bude-li to vhodné, mohou členské státy přijmout opatření nezbytná k tomu, aby zabránily narušení hospodářské soutěže v případech, kdy příjemce není osobou plně povinnou k dani.“

- 5 Článek 13 šesté směrnice, nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, v části B, nadepsané „Ostatní případy osvobození“, stanovil:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště,
2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel;
3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů;
4. nájem bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně.“

[...]“

- 6 Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1). Znění čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice bylo převzato prakticky beze změn do čl. 135 odst. 1 písm. l) a čl. 135 odst. 2 směrnice 2006/112.

Portugalské právo

- 7 Článek 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „CIVA“) stanovil ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení následující:

„Od daně jsou osvobozeny:

[...]

- 30) Nájem nemovitého majetku. Toto osvobození od daně se nevztahuje na:
- a) poskytování ubytovacích služeb v rámci provozování hoteliérství nebo jiných činností, které mají obdobnou funkci, včetně campingů;
 - b) nájem prostor ke kolektivnímu parkování nebo stání vozidel;
 - c) nájem trvale instalovaných zařízení a strojů, jakož i jakýkoli jiný nájem nemovitosti vyplývající z úplatného převodu práva využívat obchodní nebo průmyslovou provozovnu;
 - d) nájem bezpečnostních schránek;
 - e) nájem prostor pro výstavy nebo reklamu;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 8 Žalobce v původním řízení je správcem pozůstalosti Adelina Gonçalves Mesquity. Posledně uvedený uzavřel smlouvu se Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, což je společnost působící v odvětví pěstování vinné révy. Na základě této smlouvy A. Gonçalves Mesquita převedl jako protiplnění za zaplacené zálohové právo využívat zemědělskou půdu, kterou vlastnil a která byla tvořena vinicemi, pro zemědělské účely. Uvedená smlouva byla uzavřena na dobu jednoho roku, automaticky prodlužovanou o stejnou dobu až do okamžiku, kdy jedna ze stran smlouvu vypoví.
- 9 Podle zprávy o daňovém auditu za rok 2002 uvedený převod podléhal DPH. Celková částka dodatečných výměrů daně oznámených v této souvislosti byla stanovena na 107 527,10 eura a navýšena o kompenzační úroky.
- 10 Žalobce v původním řízení podal proti těmto dodatečným daňovým výměrům žalobu k Tribunal Administrativo e Fiscal Mirandela (Správní a finanční soud v Mirandele, Portugalsko), ve které se odvolal na osvobození od DPH uvedené v čl. 9 bodu 30 CIVA. Vzhledem k tomu, že tato žaloba byla zamítnuta, žalobce v původním řízení podal kasační opravný prostředek k Tribunal Central Administrativo Norte (Vrchní správní soud pro severní region, Portugalsko), který se usnesením prohlásil za nepřislušný a věc předal Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko).

- 11 Posledně uvedený soud uvádí, že z judikatury Soudního dvora, zejména z rozsudku ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506), zaprvé vyplývá, že osvobození od DPH týkající se pachtu a nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, který odpovídá čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112, se vztahuje na plnění, v rámci kterých majitel nemovitosti převede na nájemce za úplaty a na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Zadruhé vzhledem k tomu, že nájem nemovitého majetku představuje obvykle poměrně pasivní činnost, plnění obnášející aktivnější využívání tohoto majetku jsou vyloučena z oblasti působnosti uvedeného osvobození.
- 12 S ohledem na tuto judikaturu má předkládající soud pochybnosti o tom, zda smlouva o převodu práva využívat vinice uzavřená na dobu jednoho roku s automatickým prodloužením představuje pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedených ustanovení.
- 13 Za těchto okolností se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„[M]ohou být ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice Rady 2006/112, která se týkají osvobození plnění spočívajících v pachtu nebo nájmu nemovitého majetku, od DPH, vykládána v tom smyslu, že se takové osvobození uplatní na smlouvu o převodu práva využívat zemědělskou půdu tvořenou vinicemi pro zemědělské účely, která byla uzavřena se společností, předmětem jejíž činnosti je výkon zemědělské činnosti, na dobu jednoho roku, automaticky prodlužovanou o stejnou dobu, za úplaty ve formě nájemného, jež je splatné na konci každého roku [?]“

K předběžné otázce

- 14 Je třeba předeslat, že čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112, jehož výklad je předmětem položené otázky, ještě nebyl ke dni skutkových okolností, které nastaly ve věci v původním řízení, v platnosti. Za těchto podmínek a za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu je třeba tuto otázku posuzovat s ohledem na odpovídající ustanovení šesté směrnice.
- 15 Je tedy třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH vztahující se na pacht a nájem nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení se uplatní na smlouvu o převodu práva využívat zemědělskou půdu tvořenou vinicemi pro zemědělské účely ve prospěch společnosti působící v odvětví pěstování vinné révy, která byla uzavřena na dobu jednoho roku s možností automatického prodloužení, za úplaty ve formě nájemného, jež je splatné na konci každého roku.
- 16 Podle ustálené judikatury osvobození od daně upravená v článku 13 šesté směrnice představují autonomní pojmy unijního práva (rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, bod 47, a ze dne 15. listopadu 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, bod 17).
- 17 Kromě toho, třebaže uvedená osvobození od daně představují výjimky z obecné zásady obsažené v článku 2 šesté směrnice, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění, a musí být tedy vykládána restriktivně, pojem „pacht nebo nájem“ uvedený v čl. 13 části B písm. b) této směrnice je širší než tentýž pojem uvedený v různých vnitrostátních právních předpisech (rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, body 46 a 49, jakož i citovaná judikatura).
- 18 Soudní dvůr vymezil v řadě rozsudků pojem „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu tohoto ustanovení tak, že majitel nemovitosti převede na nájemce za úplaty a na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, bod 55, a ze dne 6. prosince 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, bod 17, jakož i citovaná judikatura).

- 19 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že osvobození od daně stanovené v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice 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 bodech 1 až 4 tohoto ustanovení, 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, body 52 a 53, jakož i ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, bod 20).
- 20 Z toho vyplývá, že pasivní povaha pachtu nebo nájmu nemovitého majetku, která odůvodňuje osvobození těchto plnění od DPH podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, vyplývá z povahy samotného plnění, a nikoli způsobu, jakým nájemce využívá dotčený majetek.
- 21 Jak již Soudní dvůr rozhodl, toto 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, bod 26).
- 22 Nicméně 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. 13 části B písm. b) šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, bod 29).
- 23 Co se týče věci v původním řízení, je třeba konstatovat, že podle všeho je nesporné, že zemědělská půda tvořená vinicemi, jejichž využívání pro zemědělské účely je předmětem smlouvy o převodu užívacích práv dotčené ve věci v původním řízení, představuje nemovitý majetek ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. V této souvislosti je třeba připomenout, že pokud jde konkrétně o vinnou révu pěstovanou na této půdě, uvedený pojem „nemovitý majetek“ neznamená, že předmětné věci musí být neoddelitelně spjaty s touto půdou. Stačí, že nejsou ani pohyblivé, ani snadno přemístitelné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, body 32 a 33, jakož i ze dne 15. listopadu 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, bod 23). Tak je tomu podle všeho v případě uvedených vinic, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 24 Rovněž je třeba mít za to, že taková smlouva o převodu zemědělského podniku, jako je smlouva dotčená ve věci v původním řízení, představuje pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedeného ustanovení, jak bylo vyloženo v bodech 18 až 20 tohoto rozsudku. Jde o převod dotčené zemědělské půdy vlastníkem nabyvateli na sjednané období jednoho roku, které se automaticky obnoví, za protiplnění ve formě nájemného. Dále v předkládacím usnesení nic nenasvědčuje tomu, že by majitel kromě pronájmu tohoto majetku nabyvateli poskytl další plnění vykazující povahu obchodních činností.
- 25 Pokud jde konkrétně o otázku předkládajícího soudu týkající se doby trvání smlouvy o převodu užívacích práv dotčené ve věci v původním řízení, jakož i podmínek jejího prodloužení, je třeba připomenout, že doba nájmu není sama o sobě rozhodujícím znakem umožňujícím kvalifikovat smlouvu jako smlouvu o nájmu nemovitosti ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, ledaže se jedná o krátké doby nájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, bod 21 a citovaná judikatura). V každém případě nelze uvedenou dobu nájmu ani uvedené podmínky prodloužení považovat za znaky neslučitelné s pojmem „pacht nebo nájem“ ve smyslu tohoto ustanovení.

- 26 Argumenty předložené portugalskou vládou v jejím písemném vyjádření nevyvrací úvahy uvedené v bodě 24 tohoto rozsudku.
- 27 Zprvée skutečnost, že nabyvatel nemovitého majetku dotčeného ve věci v původním řízení nemá stejná práva jako vlastník, zejména proto, že není oprávněn nahradit vinice jinou kulturou, ale musí pokračovat ve využívání stanoveném v podmínkách smlouvy o převodu užívacích práv, nebrání tomu, aby se na něj vztahovala plnění osvobozená od daně uvedená v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Jak totiž vyplývá z judikatury citované v bodě 18 tohoto rozsudku, nájemník nebo nabyvatel získá na základě těchto plnění právo užívat dotčenou nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a zejména právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Na základě těchto plnění nejsou na nájemce převedena všechna práva majitele tohoto majetku.
- 28 Zadruhé argument, podle kterého je předmět smlouvy o převodu užívacích práv dotčené ve věci v původním řízení širší než uvedená plnění, neboť spočívá v převodu veškerého majetku a práv dotčeného zemědělského provozu, který má povahu podniku, nelze přijmout. V této souvislosti portugalská vláda tvrdí, že tato smlouva vedla rovněž k převodu nemovitostí a nehmotných práv, jako jsou úřední povolení pro výsadbu révy určené k výrobě vína, schopnost uvedeného zemědělského podniku vytvářet zisk, jakož i firma nebo označení podnikatelského subjektu.
- 29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že vzhledem k tomu, že nemovitý majetek převedený na základě uvedené smlouvy byl pouze pronajat a nedošlo k převodu vlastnických práv k tomuto majetku, takový převod nepředstavuje převod souhrnu majetku ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, body 22 a 23).
- 30 Soudní dvůr dále rozhodl, že o jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 33 a citovaná judikatura).
- 31 Jak tvrdí portugalská vláda, vzhledem k tomu, že smlouva o převodu užívacích práv dotčená ve věci v původním řízení se týká nejen nemovitého majetku, ale také vedla k převodu určitého nehmotného majetku a práv, tento majetek a práva nelze oddělit od převodu uvedeného nemovitého majetku, ale naopak tvoří jeho nedílnou součást, takže uvedená smlouva o převodu užívacích práv představuje jediné plnění, v jehož rámci je poskytnutí nemovitého majetku k užívání hlavním plněním. Za těchto podmínek představuje tato smlouva plnění spadající do oblasti působnosti čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice (obdobně viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, body 39 až 41).
- 32 Kromě toho, i když položená otázka výslovně nezmiňuje výjimky z osvobození od DPH stanoveného v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, které jsou vyjmenovány v tomto ustanovení a které ostatně odpovídají výjimkám uvedeným v čl. 135 odst. 2 směrnice 2006/112, je třeba pro účely poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu konstatovat, že na plnění dotčené ve věci v původním řízení se podle všeho nevztahuje ani jedna z těchto výjimek.
- 33 Konkrétně výjimku spočívající v nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů obsaženou v čl. 13 části B písm. b) prvním pododstavci bodě 3 šesté směrnice, na kterou odkazuje předkládající soud v odůvodnění své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jakož i rakouská vláda v písemných vyjádřeních, nelze použít s ohledem na skutečnosti, které nastaly ve věci v původním řízení. Zprvée vinice nelze kvalifikovat jako zařízení nebo stroje. Zadruhé ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že zemědělská půda, jejíž využití pro zemědělské účely je předmětem smlouvy o převodu užívacích práv dotčené ve věci v původním řízení, byla vybavena zařízením, stroji nebo jiným obchodním nebo průmyslovým majetkem. V tomto ohledu předkládající soud upřesňuje, že nebylo prokázáno, že by společnost, která je nabyvatelem, vykonávala kromě činnosti v odvětví pěstování vinné révy také činnost v odvětví výroby vína.

- 34 Kromě toho, ačkoli se portugalská vláda dovolává čl. 13 části B písm. b) druhého pododstavce šesté směrnice, podle něhož mohou členské státy stanovit další výjimky z oblasti působnosti osvobození od daně stanoveného v uvedeném čl. 13 části B písm. b), tato vláda neuvedla žádné ustanovení portugalského práva, které stanoví takovou výjimku, jež by se mohla vztahovat na plnění dotčené ve věci v původním řízení.
- 35 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH vztahující se na pacht a nájem nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení se vztahuje na smlouvu o převodu práva využívat zemědělskou půdu tvořenou vinicemi pro zemědělské účely ve prospěch společnosti působící v odvětví pěstování vinné révy, která byla uzavřena na dobu jednoho roku s možností automatického prodloužení, za úplatu ve formě nájemného, jež je splatné na konci každého roku.

K nákladům řízení

- 36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 13 část B písm. b) 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 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně z přidané hodnoty vztahující se na pacht a nájem nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení se vztahuje na smlouvu o převodu práva využívat zemědělskou půdu tvořenou vinicemi pro zemědělské účely ve prospěch společnosti působící v odvětví pěstování vinné révy, která byla uzavřena na dobu jednoho roku s možností automatického prodloužení, za úplatu ve formě nájemného, jež je splatné na konci každého roku.

Podpisy.