



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GIOVANNI PITRUZZELLA
z 8. decembra 2022¹

Vec C-516/21

**Finanzamt X
proti
Y**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – DPH – Oslobodenie od dane v prípade činností nájmu nehnuteľností – Nájom budovy na chov moriek so špeciálnym vybavením – Zariadenia a stroje poskytnuté ako vedľajšie plnenia vo vzťahu k nájmu poľnohospodárskej budovy – Jediné plnenie – Pôsobnosť výnimky z oslobodenia od dane“

1. Hoci pojem „jediné plnenie“ je predmetom rozsiahlej judikatúry Súdneho dvora, v prejednávanej veci sa od Súdneho dvora žiada, aby spresnil, či treba túto judikatúru odmietnuť a ponechať pluralitu plnení – a teda aj sadzieb dane z pridanej hodnoty (DPH) – v prípade, že jedno z týchto plnení môže spadať pod všeobecný režim stanovený smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)², a teda podliehať zdaneniu.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

2. Článok 135 ods. 1 písm. l) uvedený v kapitole 3 smernice o DPH, nazvanej „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“, znie:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

l) nájom nehnuteľností.“

3. Článok 135 ods. 2 smernice o DPH uvádza, že „oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 písm. l) sa neuplatní na tieto transakcie:

- a) poskytovanie ubytovania tak, ako je vymedzené v právnych predpisoch členských štátov, v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou vrátane poskytovania ubytovania v prázdninových táboroch alebo na miestach upravených na stanovanie;
- b) nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel;
- c) nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov;
- d) nájom bezpečnostných schránok.

Členské štáty môžu stanoviť ďalšie výnimky z rozsahu pôsobnosti oslobodenia od dane ustanoveného v písmene l) odseku 1.“

Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011

4. Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty³, bolo zmenené okrem iného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013⁴, ktorým bol do vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 vložený článok 13b.

5. Podľa tohto článku 13b písm. d)⁵ sa na účely uplatňovania smernice o DPH za „nehnutelný majetok“ považuje akýkoľvek prvok, vybavenie alebo prístroj trvalo namontovaný v budove alebo stavbe, ktorý nemožno premiestniť bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby.

Nemecké právo

6. Podľa § 4 bodu 12 prvej vety Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005⁶ (ďalej len „UStG“) sú spomedzi plnení uvedených v § 1 bode 1 tohto zákona oslobodené od dane:

„a) nájom nehnuteľného majetku...“

7. V § 4 bode 12 druhej vete UStG sa 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 nehnuteľností“.

³ Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1.

⁴ Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1.

⁵ Na základe článku 3 tretieho odseku vykonávacieho nariadenia č. 1042/2013 sa článok 13b, vložený týmto nariadením do vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, začal uplatňovať až od 1. januára 2017.

⁶ BGBl. 2005 I, s. 386.

Spor vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie na Súdnom dvore

8. V rokoch 2010 až 2014 dal Y do nájmu budovy na chov moriek s trvalo inštalovanými zariadeniami a strojmi. Podľa vnútroštátneho súdu tieto zariadenia a stroje, ktoré zahŕňajú najmä priemyselný špirálový dopravník krmiva, ako aj systém vykurovania, vetrania a osvetlenia, udržiavajú teplotu a úroveň svetla prispôsobené štádiu rastu dotknutých zvierat, slúžia na kŕmenie moriek a zaručenie podmienok chovu potrebných na to, aby dosiahli jatočnú zrelosť, a sú špeciálne prispôsobené zmluvnému využívaniu budovy ako budovy na chov takejto hydiny.

9. Podľa ustanovení nájomnej zmluvy Y dostával jednotnú odmenu, ktorá sa nedelila na odmenu za poskytnutie chovnej budovy a odmenu za poskytnutie zariadení a strojov. Y sa domnieval, že jeho činnosť nájmu je oslobodená od DPH.

10. Naproti tomu Finanzamt X (daňový úrad X, Nemecko) zastával názor, že nájom predmetných zariadení a strojov nie je oslobodený od dane a že dohodnuté jednotné nájomné, z ktorého 20 % pripadá na stroje a zariadenia, malo v tomto rozsahu podliehať DPH. Tento úrad vydal opravné daňové výmery za sporné roky. Y proti týmto výmerom podal žalobu.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Dolné Sasko, 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 plnenie, ktoré je v celom rozsahu oslobodené od dane. Podľa tohto súdu totiž poskytnutie týchto zariadení a strojov bolo doplnkovou službou k poskytnutiu budovy na chov zvierat, keďže tieto osobitne dohodnuté prvky vybavenia slúžili iba na to, aby sa budova na chov moriek využívala podľa zmluvy za optimálnych podmienok. Z toho vyvodil, že nájom pripadajúci na poskytnutie týchto prvkov je tiež oslobodený od DPH, a teda aj celé nájomné.

12. Daňový úrad X podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý podal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd má pochybnosti, pokiaľ ide o výklad článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH.

13. Podľa vnútroštátneho súdu, ktorý sa opiera o rozsudok vo veci Mailat⁷, sú priemyselný špirálový dopravník krmiva, vykurovacie a ventilačné vybavenie a osvetľovacie systémy tiež oslobodené od DPH na základe článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH. Takýto výklad potvrdzuje aj článok 13b písm. d) vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, zmeneného vykonávacím nariadením č. 1042/2013, ako aj nemecké občianske právo, podľa ktorého predmety trvalo inštalované v chovnej budove sú podstatnými súčasťami nehnuteľnosti.⁸

14. Na úvod vnútroštátny súd poznamenáva, že skutočnosť, že na rozdiel od iných jazykových verzií článku 135 smernice o DPH odkazuje nemecká jazyková verzia článku 135 ods. 2 písm. c) tejto smernice len na nájom zariadení a strojov, je na účely výkladu uvedeného ustanovenia irelevantná, keďže predmetné dva pojmy – vo francúzštine „location“ a „affermage“ – treba vo všeobecnosti považovať za synonymá.

⁷ Rozsudok z 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

⁸ Vnútroštátny súd tu odkazuje na vnútroštátnu judikatúru, ktorá sa týkala systému kŕmenia a vetrania v ošipárni.

15. Vnútroštátny súd pripomína judikatúru Súdneho dvora⁹, podľa ktorej 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. Podľa Súdneho dvora transakciu nemožno umelo rozdeliť a o jediné plnenie ide vtedy, ak viacero individuálnych plnení či úkonov zdaniteľnej osoby v prospech klienta spolu tak úzko súvisia, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo nereálne. Hospodárska transakcia predstavuje jediné plnenie, ak sa jedna alebo viacero častí musia považovať za hlavné plnenie, zatiaľ čo iné časti sa musia považovať za vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému zaobchádzaniu ako hlavné plnenie. Prvým kritériom, ktoré treba vziať do úvahy, je neexistencia samostatného účelu plnenia z pohľadu priemerného spotrebiteľa. Cieľom druhého kritéria je zohľadniť príslušnú hodnotu každého dodania tvoriaceho hospodársku transakciu, pričom jedno je v porovnaní s druhým minimálne, či dokonca okrajové.

16. Prvostupňový súd rozhodol, že poskytnutie zariadení a strojov, ktoré sú špeciálne prispôbolené a slúžia len na to, aby sa budova na chov moriek využívala za optimálnych podmienok, je vedľajším plnením vo vzťahu k nájmu nehnuteľnosti, ktorý predstavuje hlavné plnenie. Podľa vnútroštátneho súdu je toto posúdenie jednotnosti plnenia v súlade s judikatúrou Súdneho dvora.¹⁰

17. Vnútroštátny súd poznamenáva, že článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH možno vykladať dvoma spôsobmi.

18. Na jednej strane môžu zásady vyvozené Súdny dvorom, ktoré sa týkajú určenia jedinej transakcie, prevážiť nad článkom 135 ods. 2 prvým pododsekom písm. c) smernice o DPH, čo by potvrdzovala analýza judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. b) tejto smernice a najmä rozsudky vo veciach Henriksen¹¹, Mailat¹² a Stadion Amsterdam¹³. Z týchto rozsudkov vyplýva, že uplatnenie článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH sa obmedzuje na prípady, keď sa poskytnutie zariadení a strojov uskutočňuje nezávisle na doplňujúcom poskytnutí budovy alebo pozemku, a teda s ním vôbec nesúvisí.

19. Na druhej strane z článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH možno vyvodíť požiadavku rozdelenia v tom zmysle, že jediné transakcie sa musia rozdeliť na časť oslobodenú od dane [podľa článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice] a na časť, ktorá podlieha dani [podľa tohto článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c)]. Takýto výklad môže mať oporu v judikatúre Súdneho dvora¹⁴, podľa ktorej oslobodenie od dane priznané nájmu nehnuteľností, ktoré je založené na uznaní pasívnej povahy samotného nájmu, už nie je odôvodnené, pokiaľ sa uvedený nájom spája s inými činnosťami, prípadne obchodnými činnosťami, alebo s poskytnutím iných zariadení, a teda už nemôže predstavovať prevažujúce plnenie. Poskytnutie zariadení a strojov uvedených v článku 135 ods. 2 prvom pododseku písm. c) smernice o DPH sa preto neuskutočňuje pasívne, ale sa vyznačuje udržiavaním funkčného stavu týchto strojov.

⁹ Vnútroštátny súd tu uvádza rozsudok zo 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

¹⁰ Vnútroštátny súd tu uvádza rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

¹¹ Rozsudok z 13. júla 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

¹² Rozsudok z 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

¹³ Rozsudok z 18. januára 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

¹⁴ Vnútroštátny súd tu odkazuje na bod 43 rozsudku z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518).

20. Vnútroštátny súd ďalej poznamenáva, že hoci Súdny dvor v rozsudku vo veci Mailat¹⁵ pripustil existenciu vedľajšieho plnenia k nájmu nehnuteľného majetku oslobodeného od dane vo vzťahu k hnuteľnej veci, ktorá je pevne spojená s nehnuteľnosťou ako jej podstatná súčasť, urobil tak bez toho, aby sa vyjadril k otázke uplatnenia článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH.

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

„Zahrňa zdanenie 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?“

22. Nemecká vláda a Európska komisia predložili Súdnemu dvoru písomné pripomienky.

Analýza

23. Svojou jedinou prejudiciálnou otázkou položenou Súdnemu dvoru sa vnútroštátny súd v podstate pýta, aké podmienky musia byť splnené na to, aby sa uplatnila daňová povinnosť vyplývajúca z článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH. Konkrétne v prípade, keď je uzatvorená zmluva o nájme budovy určenej na chov moriek a táto budova je vybavená systémami vetrania, vykurovania, osvetlenia a kŕmenia, ktoré sú prispôbosené jej funkcii chovnej budovy, sa vnútroštátny súd pýta, či článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) uvedenej smernice vyžaduje, aby sa nájom nehnuteľnosti na jednej strane a nájom uvedených systémov ako zariadení a strojov na druhej strane posudzovali z hľadiska DPH oddelene.¹⁶

24. V nasledujúcich úvahách sa budem snažiť preukázať, že bez toho, aby došlo k odklonu od ustálenej judikatúry, transakcia, o akú ide v spore vo veci samej, ktorú samotný vnútroštátny súd kvalifikoval ako „jediné plnenie“, nemôže podliehať dvom rozdielnym sadzbám DPH a že jej daňové zaobchádzanie bude vyplývať z článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH.

25. Pokiaľ ustanovenie, ktorého sa týka znenie prejudiciálnej otázky, predstavuje výnimku z článku 135 ods. 1 písm. l), bude nevyhnutne potrebné prehodnotiť výklad, ktorý Súdny dvor podal vo svojej judikatúre.

26. Najskôr treba pripomenúť judikatúru týkajúcu sa pojmu „jediná transakcia“.

¹⁵ Rozsudok z 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

¹⁶ Na úvod chcem spresniť, že ani zo smernice, ani z judikatúry Súdneho dvora nevyplýva potreba rozlišovania medzi týmito dvoma pojmami, ktoré preto treba vo všeobecnosti považovať za synonymá [pozri napríklad rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 36)].

Návrat k judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa pojmu „jediná transakcia“

27. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora¹⁷ vyplýva, že na účely DPH sa každé plnenie musí za bežných okolností považovať za samostatné a nezávislé, ako to vyplýva z článku 1 ods. 2 smernice o DPH.¹⁸ Za určitých okolností však viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a tak striedavo viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedinú transakciu. O jedinú transakciu ide predovšetkým 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 a predstavovalo by riziko narušenia funkčnosti systému DPH.¹⁹ Tak je to v prípade, ak jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie a ostatné plnenia predstavujú jedno alebo viaceré vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému zaobchádzaniu ako hlavné plnenie. Predovšetkým sa plnenie musí považovať za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu, ak pre zákazníkov *nepredstavuje cieľ sám osebe, ale je prostriedkom čo najlepšieho využitia hlavnej služby* poskytovateľa.²⁰

28. Ak je transakcia tvorená súborom prvkov a úkonov, na účely určenia, či poskytnuté plnenia predstavujú viaceré nezávislé plnenia alebo jediné plnenie, je potrebné vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa uskutočňuje,²¹ a je dôležité hľadať charakteristické prvky dotknutej transakcie.²² Zo samotnej kvalifikácie „jediného plnenia“ transakcie skladajúcej sa z viacerých prvkov vyplýva, že táto transakcia musí podliehať *jednej a tej istej sadzbe DPH*.²³

O pôsobnosti článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH

29. Podľa takisto ustálenej judikatúry základnou charakteristikou pojmu „nájom“ nehnuteľností²⁴ v zmysle článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH je – pri absencii definície tohto pojmu v uvedenom ustanovení – prenechať zmluvnej strane právo užívať nehnuteľnosť za odplatu a na dojednanú dobu tak, akoby bola jej vlastníkom, a vylúčiť akúkoľvek inú osobu z výkonu takéhoto práva.²⁵ Na účely posúdenia, či daná zmluva zodpovedá tejto definícii, je potrebné prihliadať na

¹⁷ Treba uviesť, že článok 135 ods. 1 písm. l) a článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH zodpovedajú článku 13 B písm. b) a článku 13 B písm. b) bodu 3 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) a že judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa týchto posledných uvedených ustanovení možno uplatniť *mutatis mutandis* na zodpovedajúce ustanovenia smernice o DPH.

¹⁸ Pozri najmä rozsudky zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 30 a citovaná judikatúra); z 28. júna 2017, Leventis a Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, bod 18), a zo 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, bod 37).

¹⁹ Pozri rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, body 22 a 26).

²⁰ Pozri najmä rozsudky zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 31 a citovaná judikatúra); z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23), a z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, body 32 až 34).

²¹ Pozri rozsudok z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 28).

²² Pozri rozsudok zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 32 a citovaná judikatúra).

²³ Pozri rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 26 a citovaná judikatúra). Platí to aj vtedy, keď je možné určiť cenu zodpovedajúcu každému jednotlivému prvku, ktorý tvorí jediné plnenie [pozri rozsudok z 3. septembra 2015, Asparuchovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, bod 27)].

²⁴ V súvislosti s autonómnou povahou pojmov uvedených v článku 135 pozri analogicky rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 16 a citovaná judikatúra).

²⁵ Pozri rozsudok z 22. januára 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 21 a citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudky z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 36 a citovaná judikatúra); z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 18), a z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 40).

všetky charakteristické znaky transakcie, ako aj okolnosti, za akých k nej dochádza. V tejto súvislosti je rozhodujúcim prvkom objektívna povaha predmetnej transakcie bez ohľadu na to, ako ju kvalifikovali zmluvné strany.²⁶

30. Okrem toho článok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu, a jeho znenie preto treba vykladať reštriktívne.²⁷ Vnútroštátnym súdom, ktoré sú jediné príslušné na posúdenie skutkového stavu, v zásade prislúcha, aby vzhľadom na okolnosti každého prípadu určili základné charakteristiky predmetnej transakcie na účely jej kvalifikovania vo vzťahu k smernici o DPH.²⁸ Súdny dvor však môže poskytnúť uvedeným súdom všetky prvky výkladu, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie sporu.²⁹

31. Treba tiež dodať, že pokiaľ ide o dôvod existencie článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že oslobodenie od dane uvedené v tomto článku „možno vysvetliť tak, že nájom nehnuteľností, keďže ide o ekonomickú činnosť, obvykle predstavuje relatívne pasívnu činnosť, ktorá nevytvára veľkú pridanú hodnotu. Takáto činnosť sa teda musí odlišovať od ostatných činností, ktoré majú buď priemyselný, alebo obchodný charakter, akými sú výnimky uvedené [v článku 135 ods. 2 smernice o DPH], alebo majú účel, ktorý lepšie vystihuje poskytovanie služieb, než jednoduché poskytnutie veci na využívanie, ako je právo využívať golfové ihrisko, právo použiť most za protihodnotu spočívajúcu v zaplatení poplatku, či dokonca právo umiestniť automat na cigarety v obchodnom zariadení“³⁰. Z toho vyplýva, že pasívny charakter nájmu nehnuteľného majetku, ktorý odôvodňuje oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, „vyplýva zo samotnej povahy plnenia a nie zo spôsobu, akým nájomca využíva dotknutú vec“³¹. Inými slovami skutočnosť, že nájomca využíva nehnuteľný majetok na obchodné účely v súlade so zmluvou o nájme, nemôže svojou povahou vylúčiť majiteľa tohto majetku z uplatnenia oslobodenia od DPH stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH.³²

²⁶ Pozri rozsudok z 22. januára 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 21 a citovaná judikatúra).

²⁷ Z rozsiahlej judikatúry pozri najmä rozsudky z 22. januára 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 23); z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 37 a citovaná judikatúra); z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 38), ako aj uznesenie z 1. decembra 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, neuvyriešené, EU:C:2021:971, bod 29). Súdny dvor sa však nevzdal pokusov o spresnenie významu týchto pojmov: pozri napríklad rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506).

²⁸ Pozri rozsudok z 22. januára 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, bod 24).

²⁹ Pozri rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 35 a citovaná judikatúra).

³⁰ Pozri analogicky rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 19). Pozri tiež rozsudok z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 41).

³¹ Pozri analogicky rozsudky z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 20), a z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 42). Súdny dvor pripomína, že „z priznania tohto oslobodenia je... vylúčená činnosť, ktorá zahŕňa nielen pasívne poskytnutie nehnuteľného majetku na využívanie, ale aj určitý počet obchodných činností, akými sú dohľad, stála správa a údržba zo strany majiteľa, ako aj poskytnutie iných zariadení, takže v prípade neexistencie úplne osobitných okolností, nemôže nájom tejto veci predstavovať hlavné plnenie“ [rozsudky z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 21 a citovaná judikatúra), a z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, bod 43)].

³² Pozri analogicky rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 22).

Uplatnenie v spore vo veci samej

32. Z týchto pripomenutí vyplýva, že v prípade viacerých plnení v rámci tej istej transakcie treba na účely stanovenia sadzby DPH uplatniteľnej na uvedenú transakciu³³ zistiť, či sa má táto transakcia považovať za jedinú, čo je prípad, keď a) dva alebo viacero z jej prvkov spolu tak úzko súvisia, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, pričom ich rozdelenie by bolo neprirodzené, alebo b) predmetnú transakciu možno rozdeliť na hlavné plnenie a jedno alebo viacero iných vedľajších plnení, pričom daňové zaobchádzanie s transakciou ako celkom je určené podľa režimu uplatniteľného na hlavné plnenie.

33. Táto metodika je *svojou povahou* uplatniteľná v prípade plnení, ktoré – ak by sa posudzovali samostatne – by viedli k uplatneniu odlišnej sadzby DPH. Takýto prístup uplatňuje Súdny dvor aj v prípade transakcie, ktorú tvorí hlavné plnenie oslobodené od dane a vedľajšie plnenie podliehajúce DPH.³⁴ Chcem dodať, ako len nedávno zdôraznila generálna advokátka Kokott, že „jediné zložené plnenie je charakteristické tým, že jednotlivé prvky plnenia nemožno odčleniť. V prípade jediného zloženého plnenia sa zlievajú jednotlivé prvky plnenia, ktoré vytvárajú nové samostatné plnenie, a teda z hľadiska spotrebiteľskej verejnosti existuje iba jedno jediné plnenie“³⁵.

34. Inak povedané, na rozdiel od toho, čo podľa všetkého navrhuje nemecká vláda, vzťah oslobodenia od dane a výnimky vyjadrený v článku 135 ods. 1 a 2 smernice o DPH v zásade nebráni tomu, aby bola transakcia kvalifikovaná ako „jediná“, aj keby mala pozostávať z prvku oslobodeného od dane na základe článku 135 ods. 1 tejto smernice a prvku podliehajúceho DPH na základe článku 135 ods. 2 uvedenej smernice.

35. To navyše potvrdzuje aj rozsudok vo veci Henriksen³⁶, v ktorom bola Súdnu dvoru položená otázka, či sa má článok 13 B písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pojem „nájom priestoru na parkovanie vozidiel“ sa vzťahuje aj na prenájom uzavretých garáží spojených s nehnuteľnosťami, ktorých nájom bol oslobodený od DPH. Po tom, čo uznal, že výnimky z oslobodenia od dane stanovené v tomto ustanovení by sa nemali vykladať reštriktívne, keďže ich účelom bolo práve začleniť dotknuté transakcie do všeobecného režimu tejto smernice – a teda ich podriaďiť DPH³⁷ – Súdny dvor spresnil, že pojem „nájom nehnuteľností“, ktorý bol oslobodený od dane podľa článku 13 ods. B písm. b) šiestej smernice, „nevyhnutne zahŕňa okrem nájmu vecí, ktoré predstavujú hlavný predmet tohto nájmu, aj nájom všetkých vecí, ktoré tvoria ich príslušenstvo“³⁸. Súdny dvor z toho vyvodil, že nájom priestoru na parkovanie vozidiel nemožno vylúčiť z oslobodenia od dane, ak tento nájom *úzko súvisí* s nájomom nehnuteľností určených na iné použitie – ako sú budovy na bývanie alebo komerčné využívanie – ktorý je sám oslobodený od dane, v tom zmysle, že tieto dva nájmy tvoria *jedinú hospodársku transakciu*.³⁹ Vzhľadom na uvedené Súdny dvor rozhodol, že pojem „nájom priestoru na parkovanie vozidiel“ sa týka nájmu všetkých plôch určených na parkovanie vozidiel, vrátane uzavretých garáží, a že

³³ Pokiaľ ide o podrobnú a systematickú analýzu, odkazujem na návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 20 a nasl.).

³⁴ Pozri, ako uvádza Komisia vo svojich pripomienkach, rozsudky z 25. februára 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 32); z 21. júna 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 20), a z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 28).

³⁵ Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 25).

³⁶ Rozsudok z 13. júla 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

³⁷ Pozri rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 12).

³⁸ Rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 14).

³⁹ Pozri rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 15).

tieto nájom nemožno vylúčiť z priznania oslobodenia od dane stanoveného pre nájom nehnuteľného majetku, ak úzko súvisia s nájmami nehnuteľností určených na iné použitie, ktoré sú sami oslobodené od dane.⁴⁰

36. Tento rozsudok je teda ďalším príkladom precedensu pri uplatňovaní teórie jediného plnenia, v rámci ktorého dotknutá transakcia pozostávala z hlavného plnenia oslobodeného od dane (nájom nehnuteľnosti určenej na bývanie) a vedľajšieho plnenia, v súvislosti s ktorým bolo výslovne stanovené, že sa naň oslobodenie od dane nevzťahuje. Súdny dvor teda nevykladal článok 13 B písm. b) body 1 až 4 šiestej smernice v tom zmysle, že by fungoval ako klauzula rozdelenia, ktorá by mala prednosť pred použitím pojmu „jediné plnenie“ alebo by mu bránila.

37. Okrem toho pripomínam, že Súdnemu dvoru neprináleží kvalifikovať skutkové okolnosti sporu vo veci samej, keďže takáto kvalifikácia patrí výlučne do právomoci vnútroštátneho súdu. Úlohou Súdneho dvora je iba poskytnúť vnútroštátnemu súdu výklad práva Únie potrebný pre rozhodnutie, ktoré má vnútroštátny súd prijať v rámci sporu, o ktorom rozhoduje.⁴¹ Práve vnútroštátnemu súdu teda prináleží, aby určil, či zdaniteľná osoba v konkrétnom prípade poskytuje jediné plnenie, a v tejto súvislosti posúdil všetky konečné skutkové okolnosti.⁴² Zo spisu pritom vyplýva, že túto analýzu už vykonal samotný vnútroštátny súd. Vnútroštátny súd sa totiž stotožňuje s posúdením prvostupňového súdu, ktorý na základe zásad judikatúry pripomenutých vyššie dospel k záveru, že ide o jedinú transakciu⁴³ pozostávajúcu z hlavného plnenia (nájom chovnej budovy) a vedľajšieho plnenia (nájom osobitného vybavenia budovy vzhľadom na jej funkciu chovnej budovy).

38. Ako som už uviedol vyššie, konštatovanie existencie jediného plnenia nie je zlučiteľné s uplatnením odlišnej daňovej povinnosti, čo Súdny dvor jasne pripomenul, keď rozhodol, že „zo samotnej kvalifikácie jediného plnenia zloženého z viacerých zložiek vyplýva, že na toto plnenie sa uplatní jedna a tá istá sadzba DPH“⁴⁴. Vnútroštátny súd pritom tým, že na základe judikatúry, ktorú som práve pripomenul, stanovil predpoklad, že spor vo veci samej sa vyznačuje existenciou jediného plnenia, zároveň nevyhnutne preukázal, že daňový úrad X nemôže uplatniť na takéto plnenie rôzne sadzby DPH.

39. Podľa môjho názoru je jasné, že článok 135 ods. 2 smernice o DPH nefunguje ako povinná klauzula rozdelenia, ako to tvrdí nemecká vláda. Hoci je pravda, že v rozsudku vo veci Sequeira Mesquita⁴⁵ Súdny dvor aj po tom, čo konštatoval existenciu jediného plnenia, ktoré podľa všetkého patrilo do pôsobnosti článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, overoval, či sa na predmetnú transakciu nevzťahuje jedna z výnimiek z oslobodenia od dane uvedených v článku 135 ods. 2 tejto smernice, obmedzil sa na konštatovanie, že nešlo o takýto prípad, pričom uznal, že takáto otázka mu nebola položená a nezaujal stanovisko k možným dôsledkom, ktoré by sa mali vyvodiť z takéhoto konštatovania.⁴⁶ Za týchto podmienok nemožno tvrdiť, ako to navrhuje

⁴⁰ Pozri rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 17).

⁴¹ Pozri rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 25 a citovaná judikatúra).

⁴² Pozri rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 35 a citovaná judikatúra). Pozri tiež v tom istom zmysle rozsudok z 2. júla 2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Hostingové služby dátového centra) (C-215/19, EU:C:2020:518, body 30 až 32).

⁴³ Tu odkazujem najmä na body 46, 48 a 50 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

⁴⁴ Rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 26 a citovaná judikatúra). Pozri tiež bod 36 tohto rozsudku.

⁴⁵ Rozsudok z 28. februára 2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

⁴⁶ Pozri rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, body 32 a 33).

nemecká vláda, že tento rozsudok zakotvuje povinnosť rozdeliť plnenia, ktorá vyplýva z článku 135 ods. 2 smernice o DPH a ktorá má mať systematicky prednosť pred uplatnením teórie jediného plnenia.

40. Nemecká vláda okrem toho vo svojich pripomienkach uvádza, že normotvorca Únie sa rozhodol oslobodiť od dane nájom nehnuteľností podľa článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH vzhľadom na skutočnosť, že takáto činnosť je relatívne pasívna, viaže sa na jednoduché plynutie času a nevytvára veľkú pridanú hodnotu,⁴⁷ na rozdiel od iných činností,⁴⁸ ktoré majú charakter priemyselných a obchodných záležitostí alebo majú účel, ktorý lepšie vystihuje poskytovanie služieb, než jednoduché poskytnutie veci na využívanie. V spise však nenachádzam žiadnu skutočnosť, ktorá by mohla spochybniť túto požiadavku pasivity transakcie, ak by sa konštatovalo, že na základe teórie jediného plnenia má byť celá transakcia, o ktorú ide v rámci sporu vo veci samej, oslobodená od dane na základe článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH. Spis predovšetkým neobsahuje nijakú indíciu o existencii osobitnej povinnosti prenajímateľa zabezpečiť údržbu rôznych zariadení, ktoré sú špeciálne prispôbené zmluvne stanovenému využívaniu dotknutej budovy.⁴⁹

41. Okrem toho situáciu, o ktorú ide vo veci samej, možno porovnať so situáciou, ktorou sa musel Súdny dvor zaoberať vo svojom rozsudku vo veci Mailat⁵⁰. Otázkou v tejto veci bolo, či nájomná zmluva týkajúca sa nehnuteľnosti, ktorá sa používa na obchodné prevádzkovanie reštaurácie, ako aj fixných aktív a inventárnych predmetov potrebných na toto prevádzkovanie, predstavuje „nájom nehnuteľnosti“ v zmysle článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH alebo komplexné poskytovanie služieb. Súdny dvor po preskúmaní skutočností uvedených v spise dospel k záveru, že sa nezdá, že by nájom hnutelných vecí, ktorý je predmetom nájomnej zmluvy, mohol byť oddelený od nájmu nehnuteľnosti. Niektoré z týchto vecí (ako sú kuchynské spotrebiče a zariadenia) sú *zabudované* do tejto nehnuteľnosti a musia byť považované za *jej neoddeliteľnú súčasť*.⁵¹ Inventárne predmety, ktoré boli prenajaté (alebo prevedené) súčasne s nehnuteľnosťou, boli taktiež určené na prevádzkovanie reštaurácie rovnako ako táto posledná uvedená nehnuteľnosť, takže tento nájom/prevod nebolo možné považovať za taký, ktorý sleduje vlastný cieľ, ale naopak za prostriedok využitia hlavnej služby, ktorú predstavoval nájom nehnuteľnosti, za najlepších podmienok.⁵² Súdny dvor preto rozhodol, že v takomto prípade sa nájom nehnuteľnosti musí považovať za hlavné plnenie vo vzťahu k fixným aktívam – aj keď sú zabudované do tejto nehnuteľnosti – a k inventárnym predmetom.⁵³

42. Zastávam teda tiež názor, že v rámci sporu vo veci samej takáto nájomná zmluva, v ktorej sa odmena vlastníka vždy javí ako pasívna, len na základe plynutia času, nezahrňa iné plnenie než to, ktoré spočíva v poskytnutí prenajímateľ nehnuteľnosti – aj keď je vybavená určitým počtom systémov užitočných pre jej funkciu – nájomcovi.

⁴⁷ Čo uznal aj Súdny dvor: pozri najmä rozsudok z 18. novembra 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, bod 20 a citovaná judikatúra).

⁴⁸ Pozri bod 31 vyššie.

⁴⁹ Opäť, keďže vnútroštátny súd rozhodol, že ide o jediné plnenie, zároveň stanovil, že nájom vybavenia chovnej budovy nepredstavoval pre nájomcu cieľ sám osebe, ale len prostriedok čo najlepšieho využitia hlavnej služby.

⁵⁰ Rozsudok z 19. decembra 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

⁵¹ Ak sú tieto veci zabudované, a teda ich treba považovať za neoddeliteľnú súčasť dotknutej budovy, mohla by byť diskutabilná ich hnutelná povaha. Nemožno tiež vylúčiť ani to, že Súdny dvor sa tak zaoberal aj vecami, ktoré by mohli byť kvalifikované ako „zariadenia“ alebo „stroje“ v zmysle článku 135 ods. 2 písm. c) smernice o DPH.

⁵² Pozri rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 39).

⁵³ Pozri rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 41).

43. Zo všetkých predchádzajúcich úvah teda vyplýva, že zdanenie stanovené v článku 135 ods. 2 prvom pododseku písm. c) smernice o DPH sa neuplatní, ak nájom zariadení či strojov predstavuje vedľajšie plnenie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ktorým je nájom určitej budovy.

44. Nemecká vláda sa domnieva, že takéto rozhodnutie by zásadne zúžilo pôsobnosť článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH a bolo by v rozpore so zásadou neobmedzujúceho výkladu ustanovení patriacich do všeobecného režimu zavedeného touto smernicou.

45. S týmito výhradami nesúhlasím.

46. Na jednej strane sa mi nezdá možné vyvodzovať konečné závery o pôsobnosti článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH, keďže v konečnom dôsledku bude vo veľkej miere závisieť od konkrétneho posúdenia každej transakcie. Viem si napríklad veľmi dobre predstaviť, že nájom zariadení a strojov, hoci je spojený s nájomom budovy, bude za iných okolností hlavným plnením. Ďalej nájom zariadení alebo strojov spĺňajúcich kvalifikáciu „nehnutelného majetku“⁵⁴, ktorý možno aspoň sčasti posudzovať samostatne vo vzťahu k budove alebo stavbe, v ktorej sa nachádzajú, môže tiež podliehať DPH podľa článku 135 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH.

47. Na druhej strane znenie článku 135 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH môže byť naďalej vykladané široko, čo bude znamenať široké chápanie toho, čo môže predstavovať „zariadenie“ alebo „stroj“ v zmysle tohto ustanovenia. Naproti tomu sa mi nezdá, že by výkladové zásady uplatňovania v prípade ustanovení, ktoré vylučujú oslobodenie od dane, samy osebe vyžadovali vylúčenie uplatnenia judikatúry týkajúcej sa jediného plnenia, a to zo všetkých dôvodov, ktoré som uviedol.

48. Za týchto podmienok sa domnievam, že článok 135 ods. 1 písm. l) a článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že oslobodenie nájmu chovnej budovy od dane sa vzťahuje aj na nájom zariadení a strojov v zmysle článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) tejto smernice, ktoré predstavujú osobitné vybavenie budovy vzhľadom na jej funkciu chovnej budovy, ak sa tieto zariadenia a stroje zdajú byť poskytované ako vedľajšie plnenie vo vzťahu k nájmu budovy.

O výklade článku 135 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH

49. Za predpokladu, že by mal Súdny dvor odpovedať na položenú prejudiciálnu otázku v tom zmysle, že článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) smernice o DPH sa neuplatní v rámci sporu vo veci samej z dôvodu existencie jediného plnenia charakterizovaného predovšetkým nájomom budovy, ktoré by viedlo k oslobodeniu transakcie od dane na základe článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice, nemecká vláda sa domnieva, že by to automaticky neznamenalo, že vnútroštátne ustanovenie, akým je § 4 bod 12 druhá veta UStG o DPH, je nezlučiteľné so smernicou o DPH. Naopak, vznikla by tak otázka, či nájom zariadení a strojov, ktorými je budova vybavená, môže podliehať DPH na základe článku 135 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH, na ktorú nemecká vláda žiada od Súdného dvora odpoveď.

⁵⁴ Ako to podľa môjho názoru vyplýva už zo znenia článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH v spojení s jej článkom 135 ods. 2 prvým pododsekom písm. c) a ako to potvrdzuje vykonávacie nariadenie č. 282/2011, zmenené vykonávacím nariadením č. 1042/2013 (pozri bod 4 vyššie).

50. Z analýzy spisu však vyplýva, že vnútroštátny súd sa zjavne a výslovne neobrátil na Súdny dvor s otázkou týkajúcou sa výkladu tohto posledného uvedeného ustanovenia.⁵⁵ Hoci uznávam, že ide o otázku, ktorá môže vzniknúť v neskoršej fáze analýzy situácie vo veci samej, treba konštatovať, že Súdny dvor nemôže odpovedať na túto otázku, ktorú položila výlučne nemecká vláda.

Návrh

51. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), takto:

Článok 135 ods. 1 písm. l) a 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 majú vykladať v tom zmysle, že:

oslobodenie nájmu chovnej budovy od dane sa vzťahuje aj na nájom zariadení a strojov v zmysle článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) tejto smernice, ktoré predstavujú osobitné vybavenie budovy vzhľadom na jej funkciu chovnej budovy, ak sa tieto zariadenia a stroje zdajú byť poskytované ako vedľajšie plnenie vo vzťahu k nájmu budovy.

⁵⁵ Pozri najmä odpoveď vnútroštátneho súdu na žiadosť Súdneho dvora o informácie z 20. októbra 2021, ktorá bola Súdnemu dvoru doručená 1. decembra 2021.