

**Věc C-516/21**

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora**

**Datum doručení:**

20. srpna 2021

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

26. května 2021

**Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Finanzamt X

**Žalobce a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Y

---

**Předmět původního řízení**

Směrnice 2006/112 – Článek 135 – Rozšíření osvobození nájmu a pachtu nemovitostí od daně na nájem nebo pacht budovy včetně v ní trvale instalovaných zařízení a strojů

**Předmět a právní základ předběžné otázky**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

**Předběžná otázka**

Zahrnuje povinnost zdanění nájmu trvale instalovaných zařízení a strojů podle čl. 135 odst. 2 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?

### **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, konkrétně článek 135

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby, konkrétně čl. 13b písm. d)

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), zejména § 4 bod 12

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobce pronajímal v letech 2010 až 2014 (sporné roky) stáje k chovu krůt s trvale instalovanými zařízeními a stroji na krmení, topení, větrání a osvětlení. Vycházel z toho, že jeho plnění, za něž byla hrazena jednotná odměna, je jako celek osvobozeno od daně.
- 2 Finanční úřad byl naopak toho názoru, že toto jednotné pachtovné připadá v souladu s náklady, které žalobci vznikají, z 20 % na zařízení a stroje a v tomto rozsahu tedy podléhá dani z obratu. Vydal proto příslušné daňové výměry.
- 3 Odvolání podané proti těmto výměrům nebylo úspěšné. Následně podané žalobě Finanzgericht (finanční soud) vyhověl. Jeho rozsudek napadá finanční úřad opravným prostředkem „Revision“, o němž rozhoduje předkládající soud.

### **Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

#### ***Právní rámec***

- 4 Podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112 je pacht a nájem nemovitosti osvobozen od daně. Podle čl. 135 odst. 2 první věty písm. c) a dalších je z tohoto osvobození od daně vyloučen „nájem trvale instalovaných strojů a zařízení“. Podle čl. 135 odst. 2 druhé věty mohou členské státy stanovit další vymezení z oblasti působnosti osvobození od daně.

- 5 Vnitrostátní právo v souladu se směrnicí 2006/112 stanoví, že nájem a pacht nemovitosti je osvobozen od daně (§ 4 bod 12 první věta UStG). Osvobození od daně se nevztahuje mimo jiné na nájem a pacht strojů a dalších zařízení všeho druhu, které patří k provoznímu zařízení (§ 4 bod 12 druhá věta UStG).

### ***K předběžné otázce***

- 6 Otázka týkající se výkladu čl. 135 odst. 2 první věty písm. c) směrnice 2006/112, která je předkládána Soudnímu dvoru, vyvstává za tří předpokladů.
- 7 Zaprvé musí nájem budovy se zařízeními a stroji, které jsou v ní trvale instalovány, jako celek splňovat podmínky osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112.
- 8 Toto osvobození od daně zahrnuje zaprvé pacht nebo nájem budovy, jako je v projednávané věci stáj (rozsudek ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, body 35 a 40).
- 9 Navíc je od daně osvobozen rovněž nájem instalovaných zařízení a strojů podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112. To vyplývá z rozsudku ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, body 39 a 41). Podle tohoto rozsudku musí být čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, „že smlouva o nájmu, jejímž předmětem je nemovitost, která sloužila k provozování obchodní činnosti, jakož i veškerá hmotná aktiva a inventární předměty nezbytné k tomuto provozování, představuje jediné plnění, v jehož rámci je nájem nemovitosti hlavním plněním.“ Tento výklad potvrzuje rovněž čl. 13b písm. d) prováděcího nařízení č. 282/2011 (který ovšem vstoupil v platnost až po sporných letech). Podle tohoto ustanovení se za nemovitost považuje rovněž „každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez [...] změny budovy nebo stavby“. Konečně je nutno přihlídnout k tomu, že předměty pevně nainstalované v budově stáje jsou podle vnitrostátního občanského práva podstatnými součástmi nemovitosti.
- 10 Zadruhé se na nájem zařízení a strojů musí zásadně vztahovat vyloučení z osvobození od daně podle čl. 135 odst. 2 první věty písm. c) směrnice 2006/112. Předkládající soud vychází z toho, že při výkladu tohoto ustanovení není nutno rozlišovat mezi nájmem a pachtem zařízení a strojů. Opírá se při tom o rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), v němž Soudní dvůr potvrdil osvobození pachtu od daně, aniž jej vymezil ve vztahu k nájmu. Mimo to Soudní dvůr definoval nájem osvobozený od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112 tak, že vlastník nemovitosti převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat jeho majetek a vyloučí z tohoto práva ostatní osoby (rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, bod 22). Skutečnost, že podle vnitrostátního práva pacht navíc umožňuje získávat užitek, na osvobození od daně nic nemění, jak ukazuje příklad pachtu zemědělsky využívaných ploch, který je osvobozen od daně.

- 11 Dokonce i v případě, že by čl. 135 odst. 2 první věta písm. c) směrnice 2006/112 zahrnoval pouze případ nájmu, nikoliv však případ pachtu, vyplývala by povinnost zdanění pachtu zařízení a strojů mimoto z vnitrostátního práva (§ 4 bod 12 druhá věta UStG).
- 12 Zatřetí se musí jednat o jediné plnění. K tomu Soudní dvůr naposledy v rozsudku ze dne 4. března 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, body 37 a násl.), s odkazem na dřívější judikaturu rozhodl, že v případech, kdy je hospodářská transakce souborem dílčích plnění je k určení, zda vede ke vzniku jednoho nebo více plnění, třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k ní dochází, přičemž zpravidla je třeba každé plnění považovat za oddělené a samostatné.
- 13 Odchylně od tohoto obecného pravidla ovšem nesmí být plnění uměle rozděleno. O jediné plnění se proto jedná také tehdy, pokud několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých zákazníkovi osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.
- 14 Krom toho představuje hospodářská transakce jediné plnění rovněž v případě, kdy je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění.
- 15 Finanzgericht (finanční soud) na základě výše uvedených zásad z judikatury rozhodl, že přenechání zařízení a strojů představovalo vedlejší plnění k přenechání nemovitosti. V odůvodnění uvedl, že tato zařízení a stroje jsou speciálně sladěné prvky vybavení, které sloužily pouze k tomu, aby bylo možno využívat stáj pro krůty ke smluvně sjednanému účelu za optimálních podmínek.
- 16 Předkládající soud má pochybnosti, zda má hledisko jediného plnění přednost nebo zda je nutno z čl. 135 odst. 2 první věty písm. c) směrnice 2006/112 dovodit povinnost rozdělení, podle níž musí být jediné plnění rozdělena na část osvobozenou od daně a část podléhající zdanění.
- 17 Pro upřednostnění jediného plnění hovoří judikatura Soudního dvora týkající se čl. 135 odst. 2 první věty písm. b) směrnice 2006/112. K tomu Soudní dvůr rozhodl, že nájem míst k parkování vozidel „nemůže být vyloučen z osvobození od daně pro „nájem nemovitosti“, je-li úzce spojen s nájmem nemovitostí určených k jinému užívání osvobozeným od daně“ (rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen, C-173/88, EU:C:1989:329, bod 17). Soudní dvůr přitom vycházel z toho, že nájem nemovitosti a nájem parkovacího místa představují „jedinou hospodářskou transakci“.
- 18 Dále se podle judikatury v případě nájmu a pachtu budovy s inventářem, který nepředstavuje trvale instalovaná zařízení a stroje, vztahuje osvobození od daně na tento inventář (viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038).

- 19 Pro upřednostnění jediného plnění by mohl hovořit rovněž rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22). Podle tohoto rozsudku musí být jediné plnění skládající se ze dvou odlišných prvků, z nichž jeden je hlavní a druhý vedlejší, které pokud by byly poskytovány samostatně, by podléhaly různým sazbám daně, zdaněno pouze sazbou DPH použitelnou pro toto jediné plnění.
- 20 Pro rozdělení by naproti tomu mohlo hovořit, že pacht zařízení a strojů je v rozporu s pasivní povahou nájmu. V tomto smyslu předkládající soud dovozuje z judikatury Soudního dvora, že nájem nemovitosti je „pasivní povahy“ a že osvobození nájmu a pachtu nemovitosti od daně neplatí pro přenechání strojů a zařízení, které zahrnuje nejen pasivní poskytnutí nemovitosti k užívání, nýbrž i řadu obchodních činností vlastníka, 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 (rozsudek ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö, C-215/19, EU:C:2020:518, bod 43).
- 21 Předběžnou otázku nelze vyjasnit ani na základě rozsudku ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038). Soudní dvůr v něm (bod 39) ohledně movitého majetku, který je však spojen s nemovitostí jako jeho integrální součást, vycházel z vedlejšího plnění k nájmu nemovitosti osvobozeného od daně. Ačkoliv si lze na tomto základě položit otázku použití čl. 135 odst. 2 první věty písm. c) směrnice 2006/112 a z toho vyplývající daňové povinnosti, Soudní dvůr se k ní v tomto rozsudku nevyjádřil.