Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

19. prosince 2018 (*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Dan? – Da? z p?idané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánky 19 a 29, jakož i ?l. 135 odst. 1 písm. l) – P?evod souhrnu majetku nebo jeho ?ásti – Osvobození nájmu nemovitosti od dan? – Smlouva o nájmu nemovitosti sloužící k provozování obchodní ?innosti a movitého majetku nezbytného k tomuto provozování – Pln?ní související s nemovitostí, která vedla k odpo?tu DPH – Oprava dan?“

Ve v?ci C?17/18,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunalul Mure? (soud prvního stupn? v Mure?, Rumunsko) ze dne 20. prosince 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 9. ledna 2018, v trestním ?ízení proti

Virgilu Mailatovi,

Delii Elen? Mailat,

Apcom Select SA,

SOUDNÍ DV?R (desátý senát),

ve složení F. Biltgen (zpravodaj), p?edseda senátu vykonávající funkci p?edsedy desátého senátu, E. Levits, a M. Berger, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za V. Mailata L. Chiriacem a O. D. Cr?ciun, avoca?i,

– za D. Mailat S. Bogdanem a D.-S. Chertesem, avoca?i,

– za rumunskou vládu p?vodn? R.-H. Raduem, poté C.-R. Can??rem, jakož i C. M. Florescu a E. Gane, jako zmocn?nci,

– za Evropskou komisi A. Armenia a R. Lyalem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánk? 19 a 29, jakož i ?l. 135 odst. 1 písm. l) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci trestního ?ízení vedeného proti V. Mailatovi a D.- E. Mailat, jakož i proti obchodní spole?nosti Apcom Select SA, jejímiž byli statutárními ?editeli, z d?vodu, že se dopustili trestného ?inu vyhýbání se da?ovým povinnostem, jelikož po provedení odpo?tu dan? z p?idané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu z prací na nemovitosti ur?ené k jejich obchodní ?innosti, neprovedli opravu uvedené DPH v okamžiku, kdy pronajali doty?nou nemovitost, jakož i movitý majetek nezbytný k výkonu této ?innosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 19 sm?rnice o DPH zní takto:

„Je-li p?evád?n souhrn majetku nebo jeho ?ást za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní spole?nosti, mohou mít ?lenské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém p?ípad? se nabyvatel považuje za právního nástupce p?evodce.

?lenské státy mohou p?ijmout opat?ení nezbytná k tomu, aby zabránily narušení hospodá?ské sout?že v p?ípadech, kdy nabyvatel není osobou pln? povinnou k dani. Mohou rovn?ž p?ijmout veškerá opat?ení pot?ebná k zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem na základ? použití tohoto ?lánku.“

4 ?lánek 29 této sm?rnice stanoví:

„?lánek 19 se použije obdobn? i na poskytnutí služby.“

5 Podle ?l. 135 odst. 1 písm. l) uvedené sm?rnice:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

[…]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.“

Rumunské právo

6 ?lánek 149 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon ?. 571/2003, da?ový zákoník) ze dne 23. prosince 2003(*Monitorul Oficialal României*, ?ást I, ?. 927 ze dne 23. prosince 2003), ve zn?ní platném v prosinci 2007, stanoví:

„(1) Pro ú?ely tohoto ?lánku je:

[…]

d) odpo?itatelnou daní z investi?ního majetku zaplacená nebo splatná da? ze všech pln?ní souvisejících s po?ízením, výrobou, výstavbou, p?em?nou nebo modernizací tohoto majetku, s výjimkou zaplacené nebo splatné dan? z oprav nebo údržby tohoto majetku nebo dan? z po?ízení náhradních díl? ur?ených k oprav? nebo údržb? investi?ního majetku.

[…]

4) Oprava odpo?itatelné dan? uvedené v odst. 1) písm. d) se provede:

a) v p?ípad?, že je investi?ní majetek používán osobou povinnou k dani:

1. zcela nebo z?ásti pro jiné ú?ely než pro hospodá?ské ?innosti;

2. pro pln?ní, která nezakládají nárok na odpo?et dan?;

3. pro pln?ní, která zakládají nárok na odpo?et dan? v jiném rozsahu, než je p?vodní odpo?et;

[…]“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

7 Spole?nost Apcom Select, jejímiž statutárními ?editeli jsou pan a paní Mailatovi, p?evzala v kv?tnu 2007 investi?ní práce provedené v letech 2006 až 2007 na nemovitosti, v jejíchž prostorách provozovala restauraci. Uvedená spole?nost využila u t?chto prací, jakož i hmotných aktiv a majetku, které souvisejí s provozováním uvedené restaurace, odpo?tu DPH.

8 V prosinci 2007 uzav?ela tato spole?nost v rámci režimu osvobození od DPH smlouvu o nájmu s jinou obchodní spole?ností, jejímž p?edm?tem byla dot?ená nemovitost, jakož i hmotná aktiva a majetek související s provozem restaurace. Nájemce pokra?oval v obchodním provozování restaurace pod stejným názvem. P?i uzav?ení uvedené smlouvy neprovedli V. a D. Mailatovi opravu DPH, kterou ode?etli u provedených prací, jakož i u hmotných aktiv a majetku souvisejících s provozem restaurace, a?koli m?li na základ? vnitrostátní právní úpravy takovou povinnost.

9 V této souvislosti jsou V. a D. Mailatovi, jakož i spole?nost Apcom z podn?tu národního protikorup?ního ?editelství trestn? stíháni u p?edkládajícího soudu za vyhýbání se da?ovým povinnostem.

10 V projednávaném p?ípad? V. a D. Mailatovi tvrdí, že se v p?ípad? poskytnutí nemovitosti, v níž provozovali restauraci, v?etn? hmotných aktiv a majetku souvisejícího s provozováním restaurace, prost?ednictvím spole?nosti Apcom Select, do nájmu jiné obchodní spole?nosti, jedná o p?evod podniku ve smyslu ?lánk? 19 a 29 sm?rnice o DPH, a že tedy Apcom Select m?la nárok na odpo?et DPH zaplacené za moderniza?ní práce uskute?n?né v letech 2006 až 2007, aniž jí vznikla v okamžiku uzav?ení smlouvy o nájmu povinnost opravit DPH ve prosp?ch státu.

11 Za t?chto okolností se Tribunalul Mure? (soud prvního stupn? v Mure?, Rumunsko) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) P?edstavuje uzav?ení smlouvy, kterou spole?nost pronajme nemovitost, v níž provozovala restauraci, v?etn? všech hmotných aktiv a inventárních p?edm?t?, pokud nájemce nadále provozuje restauraci pod stejným názvem užívaným d?íve, p?evod podniku ve smyslu ?lánku 19 a ?lánku 29 sm?rnice [o DPH]?

2) Pokud je odpov?? na první otázku záporná, p?edstavuje popsané pln?ní službu, kterou lze považovat za nájem nemovitosti ve smyslu ?l. 135 odst. 1 písm. l) sm?rnice o DPH, nebo komplexní službu, kterou nelze kvalifikovat jako ‚nájem nemovitosti' podléhající ze zákona dani?"

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

12 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda pojem „p?evod souhrnu majetku nebo jeho ?ásti" ve smyslu ?lánku 19 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje pln?ní, jehož prost?ednictvím je pronajata nemovitost, která sloužila jako obchodní provozovna, v?etn? všech hmotných aktiv a inventárních p?edm?t? používaných k tomuto provozování, pokud nájemce pokra?uje ve výkonu této ?innosti pod stejným názvem.

13 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba uvést, že první pododstavec ?lánku 19 sm?rnice o DPH má stejné zn?ní jako ?l. 5 odst. 8 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) a že judikaturu Soudního dvora týkající se tohoto posledn? uvedeného ustanovení lze *mutatis mutandis* p?enést na první pododstavec ?lánku 19 sm?rnice o DPH. V souladu s touto judikaturou je cílem tohoto ustanovení usnadnit p?evody podnik? tím, že tyto p?evody zjednoduší a nezatíží prost?edky p?íjemce nep?im??enou da?ovou zát?ží, jejíž ?ástku by každopádn? pozd?ji získal zp?t prost?ednictvím odpo?tu DPH zaplacené na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C?497/01, EU:C:2003:644, bod 39, a ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 23).

14 Pojem „p?ev[od] souhrnu majetku nebo jeho ?ásti" byl Soudním dvorem vyložen v tom smyslu, že se vztahuje na p?evod obchodního majetku nebo samostatné ?ásti podniku, které zahrnují hmotné a p?ípadn? nehmotné složky, jež ve svém souhrnu tvo?í podnik nebo ?ást podniku, které jsou schopny provozovat samostatnou hospodá?skou ?innost, ale že se nevztahuje na pouhý p?evod v?cí, jako je prodej zásob (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C?497/01, EU:C:2003:644, bod 40, a ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 24).

15 Z této stejné judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby se jednalo o p?evod obchodního majetku nebo samostatné ?ásti podniku, musí být souhrn p?evedených složek dostate?ný na to, aby umožnil provozování samostatné hospodá?ské ?innosti, a že otázka, zda tento souhrn musí zahrnovat jak nemovitý, tak i movitý majetek, musí být posouzena s ohledem na povahu dané hospodá?ské ?innosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, body 25 a 26).

16 Soudní dv?r mimo jiné rozhodl, že v rámci celkového posouzení skutkových okolností, které je t?eba provést k ur?ení, zda dot?ené pln?ní spadá pod pojem „p?evod souhrnu majetku" ve smyslu sm?rnice o DPH, je t?eba p?ikládat zvláštní význam povaze hospodá?ské ?innosti, jejíž provozování je zamýšleno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 32).

17 V p?ípad?, že hospodá?ská ?innost nevyžaduje užívání konkrétních prostor ?i prostor za?ízený stálým vybavením nezbytným k provozování hospodá?ské ?innosti, m?že k p?evodu souhrnu majetku ve smyslu ?l. 19 prvního pododstavce sm?rnice o DPH dojít i bez p?evodu vlastnických práv k nemovitému majetku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 27).

18 Stran hospodá?ských ?inností spo?ívajících ve využívání ned?litelného souhrnu movitého a nemovitého majetku Soudní dv?r navíc uvedl, že se o p?evod souhrnu majetku ve smyslu ?lánku 19 prvního pododstavce sm?rnice o DPH nejedná, pokud nabyvatel nezíská užívací práva k prostorám. Jsou-li konkrétn? obchodní prostory za?ízeny stálým vybavením nezbytným k provozování hospodá?ské ?innosti, musí být tyto nemovité v?ci sou?ástí p?evedených složek, aby se jednalo o p?evod souhrnu majetku ?i jeho ?ásti ve smyslu sm?rnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 28).

19 V p?ípad? ?innosti dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, tedy provozování restaurace, se jedná o ?innost, kterou v zásad? nelze vykonávat bez obchodních prostor. Krom? p?ípadu pojízdných ob?erstvení p?edpokládá totiž ?innost v oblasti pohostinství, že provozovatel má k dispozici prostory, které mohou sloužit jako kuchyn? a v nichž lze uchovávat vybavení, p?ístroje a suroviny nezbytné k p?íprav? jídel. V?c v p?vodním ?ízení se p?itom netýká provozování pojízdného ob?erstvení, ale provozu za?ízení se stálou adresou, v n?mž je k dispozici jak kuchyn?, tak i jídelní místnost.

20 Je t?eba p?ipomenout, že i pokud jde o hospodá?skou ?innost, kterou nelze provád?t bez obchodních prostor, není k zajišt?ní provozu ur?itých p?evedených hospodá?ských ?inností nutné, aby vlastník obchodu vlastnil též nemovitost, ve které je tento obchod provozován (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 34). Soudní dv?r tak rozhodl, že jeví-li se, že k provozování p?edm?tné hospodá?ské ?innosti je nutné, aby nabyvatel užíval tytéž prostory, které m?l k dispozici prodávající, nic v zásad? nebrání tomu, aby bylo toto užívací právo p?evedeno uzav?ením smlouvy o nájmu (viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 36).

21 Je však nutné up?esnit, že ve v?ci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever (C?444/10, EU:C:2011:724), v n?mž dosp?l Soudní dv?r k t?mto úvahám, se jednalo o p?evod ve prosp?ch nového provozovatele obchodní ?innosti dot?ené v uvedené v?ci, vlastnictví zásob zboží a o vybavení sloužícího k této ?innosti, které byly považovány za souhrn movitého majetku, který posta?oval k zajišt?ní dalšího provozu uvedené ?innosti.

22 Naproti tomu v projednávané v?ci ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, že všechny p?edm?ty nezbytné k výkonu hospodá?ské ?innosti, která je p?edm?tem p?vodního ?ízení, byly pouze pronajaty a že nedošlo k p?evodu vlastnických práv k tomuto majetku.

23 Takové poskytnutí souhrnu t?chto p?edm?t? p?itom nep?edstavuje p?evod souhrnu majetku nebo jeho ?ásti ve smyslu prvního pododstavce ?lánku 19 sm?rnice o DPH.

24 V zájmu podání užite?né odpov?di p?edkládajícímu soudu je však t?eba uvést, že z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru vyplývá, že ur?ité movité p?edm?ty nebyly pronajaty, ale prodány nabyvateli. V kone?ném d?sledku je na vnitrostátním soudu, aby ur?il, zda tyto p?edm?ty samy o sob? nabyvateli umožnily pokra?ovat samostatn? v p?edm?tné hospodá?ské ?innosti, nebo zda byl nemovitý majetek, který je p?edm?tem smlouvy o nájmu dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, vybaven za?ízením, které je nezbytné k pokra?ování ve výkonu této hospodá?ské ?innosti.

25 Krom? toho je t?eba dodat, že k napln?ní znak? pojmu „p?evod souhrnu majetku nebo jeho ?ásti“ ve smyslu prvního pododstavce ?lánku 19 je t?eba, aby m?l nabyvatel v úmyslu využívat p?evedený obchodní majetek nebo ?ást podniku, a nikoli pouze okamžit? provést likvidaci p?edm?tné ?innosti, jakož i p?ípadn? prodej zásob (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C?497/01, EU:C:2003:644, bod 44).

26 Z tohoto pohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zám?ry nabyvatele mohou nebo v ur?itých p?ípadech musí být zohledn?ny p?i celkovém posouzení okolností operace, jsou-li podpo?eny objektivními poznatky (rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, bod 38).

27 Je sice pravda, že ve v?ci v p?vodním ?ízení je nesporné, že nájemce vykonával po dobu delší než dva roky samostatnou hospodá?skou ?innost, kterou p?edtím vykonával pronajímatel, a že – jak vyplývá z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru – p?evzal zam?stnance, ponechal si stejné dodavatele a plnil obchodní závazky, které již na sebe vzal pronajímatel v??i svým zákazník?m, avšak to nem?ní nic na tom, že tento nájemce jako takový nemohl nikdy provést likvidaci p?edm?tné ?innosti, jelikož nemohl nakládat s velkou ?ástí p?edm?t? nezbytných k provozování uvedené ?innosti, vzhledem k tomu, že se nestal jejich vlastníkem.

28 Dále je sice pravda, že takové aspekty, jako je délka sjednaného nájmu a zp?soby jeho ukon?ení musí být zohledn?ny p?i celkovém posouzení pln?ní spo?ívajícího v p?evodu majetku ve smyslu prvního pododstavce ?lánku 19 sm?rnice o DPH, to však nem?ní nic na tom, že délka smlouvy o nájmu ani možnost vypov?d?t tuto smlouvu prost?ednictvím výpov?di s krátkou výpov?dní lh?tou nejsou samy o sob? rozhodující pro u?in?ní záv?ru, že úmyslem nabyvatele bylo okamžit? provést likvidaci obchodního majetku ?i ?ásti p?evedeného podniku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, body 42 a 43). Jelikož p?itom v projednávané v?ci, jak vyplývá z p?edchozího bodu, nájemce spole?nosti Apcom Select nemohl každopádn? provést likvidaci dot?ené hospodá?ské ?innosti, nemá okolnost, že použití prvního pododstavce ?lánku 19 sm?rnice o DPH nem?že být odmítnuto pouze na základ? jednoho z t?chto d?vod? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, body 42 až 44), vliv na kvalifikaci pln?ní dot?eného ve v?ci v p?vodním ?ízení z hlediska tohoto ustanovení.

29 Navíc je t?eba p?ipomenout, že okolnost, že podle prvního pododstavce ?lánku 19 sm?rnice o DPH se nabyvatel považuje za právního nástupce p?evodce, neznamená, že právní nástupnictví této osoby je podmínkou použití tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes C?497/01, EU:C:2003:644, bod 43). Proto okolnost, že v projednávaném p?ípad? pokra?oval p?íjemce v provozování ?innosti pod stejným názvem jako p?evodce, nemá rovn?ž vliv na ur?ení, zda pln?ní dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení spadá pod první pododstavec ?lánku 19 sm?rnice o DPH ?i nikoli.

30 S ohledem na výše uvedené je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že pojem „p?evod souhrnu majetku nebo jeho ?ásti“ ve smyslu ?lánku 19 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nezahrnuje pln?ní, jehož prost?ednictvím je pronajata nemovitost, která sloužila k provozování obchodní ?innosti, v?etn? všech hmotných aktiv a inventárních p?edm?t? nezbytných k tomuto provozování, i když nájemce pokra?uje ve výkonu ?innosti pronajímatele pod stejným názvem.

Ke druhé otázce

31 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 135 odst. 1 písm. l) sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že smlouva o nájmu, jejímž p?edm?tem je nemovitost,

která sloužila k provozování obchodní ?innosti, jakož i veškerá hmotná aktiva a inventární p?edm?ty nezbytné k tomuto provozování, p?edstavuje „nájem nemovitosti“ ve smyslu tohoto ustanovení, nebo zda se má taková smlouva považovat za komplexní poskytnutí služby.

32 K odpov?di na tuto otázku je t?eba p?ipomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za ur?itých okolností musí být n?kolik formáln? odd?lených pln?ní, která by mohla být poskytnuta zvláš?, a tak vést odd?len? ke zdan?ní nebo osvobození od dan?, považováno za jediné pln?ní, pokud tato pln?ní nejsou samostatná (rozsudek ze dne 27. ?ervna 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, bod 20 a citovaná judikatura).

33 V tomto ohledu Soudní dv?r rozhodl, že o jediné pln?ní se jedná tehdy, když dv? nebo více díl?ích pln?ní nebo úkon? poskytnutých osobou povinnou k dani je tak t?sn? spojeno, že objektivn? tvo?í jediné nerozd?litelné hospodá?ské pln?ní, jehož rozd?lení by bylo um?lé (rozsudek ze dne 27. ?ervna 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, bod 21 a citovaná judikatura).

34 O takovou situaci se jedná i v p?ípad?, kdy jedno nebo více pln?ní p?edstavují hlavní pln?ní a zbývající jedno nebo více pln?ní p?edstavují jedno nebo více vedlejších pln?ní sdílejících s hlavním pln?ním stejný da?ový režim. Pln?ní musí být zejména považováno za vedlejší k pln?ní hlavnímu, pokud samo o sob? není pro zákazníka cílem, nýbrž prost?edkem k získání prosp?chu z hlavního pln?ní poskytovatele za nejvýhodn?jších podmínek (rozsudek ze dne 27. ?ervna 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, bod 22 a citovaná judikatura).

35 Je sice pravda, že je na vnitrostátním soudu, aby ur?il, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním p?ípad? jediné pln?ní, a v této souvislosti provést všechna kone?ná posouzení skutkového stavu, avšak Soudní dv?r mu m?že poskytnout všechny prvky výkladu, které mohou být užite?né pro rozhodnutí sporu (rozsudek ze dne 27. ?ervna 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, bod 23).

36 Pokud se tedy jedná o pojmy „pacht“ a „nájem“ obsažené v ?l. 135 odst. 1 sm?rnice o DPH, je t?eba p?ipomenout, že jelikož nejsou tyto pojmy v uvedeném ustanovení definovány, vymezil Soudní dv?r „nájem nemovitosti“ ve smyslu tohoto ustanovení tak, že pronajímatel nemovitosti p?evede na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo užívat tuto nemovitost a vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (zejména viz rozsudky ze dne 4. ?íjna 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).

37 Krom? toho je t?eba podle judikatury Soudního dvora výrazy použité za ú?elem vymezení osvobození od dan? uvedených v ?l. 135 odst. 1 sm?rnice o DPH, v?etn? pojm? „pacht“ nebo „nájem nemovitosti“, vykládat striktn?, jelikož tato osvobození p?edstavují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskute?n?ného osobou povinnou k dani za úplatu (rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, bod 18 a citovaná judikatura).

38 V projednávaném p?ípad? je tedy t?eba zkoumat, zda pln?ní dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, tedy pronájem nemovitosti, která sloužila k provozování obchodní ?innosti, sou?asn? s hmotnými aktivy a inventárními p?edm?ty nezbytnými k tomuto provozu, musí být považována za jediné pln?ní nebo za n?kolik odd?lených a nezávislých pln?ní, která musí být z hlediska DPH posuzována samostatn?.

39 V tomto ohledu ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že pronájem movitého

majetku, který je p?edm?tem smlouvy o nájmu, nelze podle všeho odd?lit od pronájmu nemovitosti dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení. Krom? toho je nesporné, že n?které ?ásti tohoto movitého majetku, jako nap?íklad kuchy?ské vybavení a spot?ebi?e, jsou zabudovány do této nemovitosti a musí být v tomto stadiu považovány za její integrální sou?ást. Jelikož inventární p?edm?ty, které byly pronajaty, nebo v n?kterých p?ípadech p?evedeny, sou?asn? s nemovitostí, byly rovn?ž ur?eny, tak jako nemovitost, k provozování restaurace, nelze mít ani za to, že tento pronájem/p?evod sleduje vlastní cíl, ale že spíše p?edstavuje prost?edek k tomu, aby se na hlavní pln?ní, které spo?ívá v pronájmu nemovitosti, vztahovaly co nejlepší podmínky.

40 Nájem nemovitosti musí být proto považován za hlavní pln?ní, v??i n?muž jsou ostatní pln?ní, tedy nájem hmotných aktiv a inventárních p?edm?t?, pouze pln?ními vedlejší povahy.

41 S ohledem na tyto úvahy je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, ?l. 135 odst. 1 písm. l) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že smlouva o nájmu, jejímž p?edm?tem je nemovitost, která sloužila k provozování obchodní ?innosti, jakož i veškerá hmotná aktiva a inventární p?edm?ty nezbytné k tomuto provozování, p?edstavuje jediné pln?ní, v jehož rámci je nájem nemovitosti hlavním pln?ním.

K náklad?m ?ízení

42 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (desátý senát) rozhodl takto:

1) **Pojem „p?evod souhrnu majetku nebo jeho ?ásti“ ve smyslu ?lánku 19 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nezahrnuje pln?ní, jehož prost?ednictvím je pronajata nemovitost, která sloužila k provozování obchodní ?innosti, v?etn? všech hmotných aktiv a inventárních p?edm?t? nezbytných k tomuto provozování, i když nájemce pokra?uje ve výkonu ?innosti pronajímatele pod stejným názvem.**

2) **?lánek 135 odst. 1 písm. l) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že smlouva o nájmu, jejímž p?edm?tem je nemovitost, která sloužila k provozování obchodní ?innosti, jakož i veškerá hmotná aktiva a inventární p?edm?ty nezbytné k tomuto provozování, p?edstavuje jediné pln?ní, v jehož rámci je nájem nemovitosti hlavním pln?ním.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.