

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. prosince 2007 *

Ve věci C-451/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Rakousko) ze dne 24. října 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 6. listopadu 2006, v řízení

Gabriele Walderdorff

proti

Finanzamt Waldviertel,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, U. Løhmus (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh a A. Arabadžev, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 18. července 2007,

vydává tento

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. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi G. Walderdorff a Finanzamt Waldviertel (dále jen „Finanzamt“) ve věci uplatnění daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na pacht rybářského práva.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytování služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 4 Podle článku 13 části B šesté směrnice:

„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. nájmu bezpečnostních schránek.

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

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, dále jen „UStG“) podléhají dani z obratu dodání zboží a poskytování služeb za úplaty uskutečněná v Rakousku podnikatelem v rámci jeho podnikání.
- 6 Podle § 6 odst. 1 bodu 16 UStG jsou osvobozeny od daně:

„pacht nebo nájem nemovitostí, oprávnění, na která se vztahují ustanovení občanského práva o nemovitostech, a výsostných práv státu, která se týkají užívání pozemku a půdy; přenechání užívání obchodních prostor a jiných prostorů na základě smluv o užívání se považuje za nájem nebo pacht nemovitostí. Osvobozeno je také užití pro vlastní potřebu. Osvobozeny nejsou:

- nájem (přenechání užívání) nemovitosti pro účely bydlení, s výjimkou užití pro vlastní potřebu;
- nájem a pacht strojů a jiných zařízení jakéhokoli druhu, které jsou součástí průmyslového podniku, i když jsou podstatnými součástmi nemovitosti;
- ubytování v místnostech zařízených pro bydlení a nocleh;

- nájem (přenechání užívání) prostorů nebo míst pro odstavení vozidel jakéhokoli druhu;
- nájem (přenechání užívání) pozemků pro účely táboření“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 7 Gabriele Walderdorff řídí zemědělský a lesnický podnik v Rakousku. Plnění uskutečněná dotyčnou osobou v rámci její hospodářské činnosti podléhají obecnému režimu DPH.
- 8 Dne 21. listopadu 1995 G. Walderdorff uzavřela se Sportfischereiverein Zwettl (sportovní rybářský spolek Zwettl, dále jen „rybářský spolek“) smlouvu na dobu deseti let. Podle této smlouvy získal rybářský spolek právo rybařit za úplatu jednak ve dvou rybnících nacházejících se v podniku G. Walderdorff, kde má posledně uvedená jako vlastník pozemku rybářské právo, a jednak v rybářském revíru, který je veřejným majetkem a ke kterému má G. Walderdorff rybářské právo zapsané v katastru nemovitostí (oblast „Zwettl I/3“). Uvedená smlouva byla uzavřena na dobu od 1. ledna 1996 do 31. prosince 2005. Gabriele Walderdorff nezaplatila z tohoto pachtu DPH. Tuto daň pachtýři ani neúčtovala.
- 9 V návaznosti na daňovou kontrolu uskutečněnou pro roky 1998 až 2000 Finanzamt konstatoval, že pacht měl podléhat běžné sazbě DPH, jelikož příjmy z dotčeného pachtu nebyly dosaženy z důvodu nájmu vlastnického práva k nemovitému majetku

osvobozeného podle UStG od daně. Podle Finanzamt se totiž rybářské právo vztahovalo k právu, které je nezávislé na pozemku.

- 10 Finanzamt tak dne 24. března 2003 vydal pro uvedené roky vůči G. Walderdorff daňové výměry, ve kterých byl pacht rybářského práva zahrnut do transakcí, které podléhají běžné sazbě ve výši 20%. Dopisem ze dne 24. dubna 2003 Gabriele Walderdorff podala proti těmto výměrům odvolání, v němž požádala o osvobození pachtu rybářského práva od DPH na základě § 6 odst. 1 bodu 16 UStG.
- 11 Finanzamt toto odvolání zamítl a poté na žádost G. Walderdorff předal věc Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.
- 12 Spor probíhající před tímto soudem se týká otázky, zda je pachtovné zaplacené na základě smlouvy uzavřené mezi G. Walderdorff a rybářským spolkem zdanitelné běžnou sazbou DPH podle obecného režimu, nebo zda se použije osvobození od daně stanovené v § 6 odst. 1 bodě 16 UStG.
- 13 Za těchto podmínek se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice [...] vykládán tak, že poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu za úplatu ve formě pachtovní smlouvy uzavřené na dobu 10 let

- vlastníkem pozemku, na kterém se nachází vodní plocha, pro kterou bylo oprávnění uděleno,

- majitelem rybářského práva k vodní ploše, která je veřejným majetkem,

představuje „pacht nebo nájem nemovitého majetku“?

K předběžné otázce

¹⁴ Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládán tak, že poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu na vodních plochách za úplatu na základě pachtovní smlouvy uzavřené na dobu deseti let vlastníkem vodních ploch, a na vodní ploše, která je veřejným majetkem, majitelem rybářského práva představuje „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ ve smyslu tohoto ustanovení.

¹⁵ Úvodem je třeba konstatovat, že smlouva uzavřená mezi G. Walderdorff a rybářským spolkem se týká poskytnutí oprávnění k rybaření na vodních plochách. Pacht na základě uvedené smlouvy tudíž v zásadě podléhá DPH v souladu se šestou směrnicí. Zbývá určit, zda pacht spadá do oblasti působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

- 16 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je osvobození od daně upravené článkem 13 šesté směrnice autonomním pojmem práva Společenství, který musí být tudíž definován na úrovni Společenství (viz rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko, C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 51; ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 25; ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22; ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 16; ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 27, a ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Sb. rozh. s. I-3225, bod 15).
- 17 Jelikož v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice není pojem „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“ definován, Soudní dvůr definoval nájem nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení tak, že znamená, že pronajímatel nemovitosti převede na nájemce za úplaty a na sjednanou dobu právo užívat tuto nemovitost a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, s. I-6831, bod 55; ze dne 9. října 2001, Mirror Group, C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31, a Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 21, jakož i výše uvedené rozsudky Komise v. Irsko, body 52 až 57; Sinclair Collis, bod 25; Temco Europe, bod 19, a Fonden Marselisborg Lystbådehavn, bod 30).
- 18 Podle judikatury výrazy použité pro označení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice, včetně pojmu „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“, je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (viz zejména rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25, jakož i výše uvedené rozsudky Komise v. Irsko, body 52 a 55; Sinclair Collis, bod 23; Temco Europe, bod 17, a Fonden Marselisborg Lystbådehavn, bod 29).

- 19 Ve věci v původním řízení je nesporné, že G. Walderdorff uzavřela s rybářským spolkem úplatnou smlouvu o poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu na několika vodních plochách na dobu deseti let. Soudní dvůr již rozhodl, že území, které je zcela nebo zčásti zatopeno, může být samo o sobě kvalifikováno jako nemovitost, která může být předmětem nájmu nebo pachtu (viz v tomto smyslu rozsudky Fonden Marselisborg Lystbådehavn, výše uvedený, bod 34, a ze dne 7. září 2006, Heger, C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 20).
- 20 Jak právem uvedla generální advokátka v bodě 23 svého stanoviska, musejí být splněny všechny prvky definice pachtu nebo nájmu nemovitého majetku, připomenuté v bodě 17 tohoto rozsudku. Jedním z nich je tak zejména prvek, že pacht nebo nájem nemovitého majetku musí propůjčovat právo užívat uvedenou nemovitost a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Nicméně za okolností sporu v původním řízení tomu tak není.
- 21 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle smlouvy uzavřené mezi G. Walderdorff a rybářským spolkem má rybářský spolek pouze oprávnění k výkonu rybolovu na dotyčných vodních plochách. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru rovněž vyplývá, že podmínky pachtovní smlouvy stanoví, že G. Walderdorff si vyhrazuje právo rybařit na těchto vodních plochách a oprávnit jednoho hosta denně k rybaření v těchto vodách. Podle smlouvy dotčené v původním řízení tak rybářský spolek nemá právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu práva užívat vodní plochy, jejichž vlastníkem je G. Walderdorff, a vodní plochu, která je veřejným majetkem, kde má G. Walderdorff rybářské právo zapsané v katastru nemovitostí.
- 22 V důsledku toho je důvodné konstatovat, aniž by bylo nezbytné rozhodnout o otázce, zda se smlouva o poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu, jako je smlouva dotčená v původním řízení, týká nemovitého majetku, že jeden z prvků definice pojmů Společenství „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“, použitých v rámci režimu Společenství DPH, v projednávaném případě chybí, jelikož smlouva

o poskytnutí oprávnění dotčená v původním řízení nepropůjčuje rybářskému spolku právo užívat dotyčný nemovitý majetek a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

- 23 Je tudíž třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládán tak, že poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu za úplatu na základě pachtovní smlouvy uzavřené na dobu deseti let vlastníkem vodní plochy, pro kterou bylo toto oprávnění uděleno, jakož i majitelem rybářského práva k vodní ploše, která je veřejným majetkem, nepředstavuje pacht ani nájem nemovitého majetku, pokud toto oprávnění nepropůjčuje právo užívat dotyčný nemovitý majetek a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

K nákladům řízení

- 24 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (třetí 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 tak, že poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu za úplatu na základě pachtovní smlouvy uzavřené na dobu deseti let vlastníkem vodní plochy, pro kterou bylo toto oprávnění uděleno, jakož i majitelem rybářského práva k vodní ploše, která je veřejným majetkem, nepředstavuje pacht ani nájem nemovitého majetku, pokud toto oprávnění nepropůjčuje právo užívat dotýčný nemovitý majetek a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

Podpisy.