

Downloaded via the EU tax law app / web

V?c C-451/06

Gabriele Walderdorff

v.

Finanzamt Waldviertel

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 13 ?ást B písm. b) – Osvobození od dan? – Pacht nebo nájem nemovitého majetku – Pacht rybá?ského práva“

Stanovisko generální advokátky E. Sharpston p?ednesené dne 18. ?ervence 2007

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 6. prosince 2007

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osvobození od dan? stanovené šestou sm?nicí – Osvobození pachtu nebo nájmu nemovitého majetku od dan?

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást B písm. b)]

?lánek 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán tak, že poskytnutí oprávn?ní k výkonu rybolovu za úplatu na základ? pachtovní smlouvy uzav?ené na dobu deseti let vlastníkem vodní plochy, pro kterou bylo toto oprávn?ní ud?leno, jakož i majitelem rybá?ského práva k vodní ploše, která je ve?ejným majetkem, nep?edstavuje pacht ani nájem nemovitého majetku, pokud toto oprávn?ní neprop?juje právo užívat doty?ný nemovitý majetek a vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

(viz bod 23 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

6. prosince 2007(*)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 13 ?ást B písm. b) – Osvobození od dan? – Pacht nebo nájem nemovitého majetku – Pacht rybá?ského práva“

Ve v?ci C?451/06,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 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. Lõhmus (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh a A. Arabadžev, soudci,

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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. 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 daní 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 úplaty 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 daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku krom?:

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 výjimky z oblasti působnosti těchto osvobození od daní.

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

5 Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z obrátu z roku 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, dále jen „UStG“) podléhají dani z obrátu dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskutečňovaná v Rakousku podnikatelem v rámci jeho podnikání.

6 Podle § 6 odst. 1 bodu 16 UStG jsou osvobozeny od daní:

„pacht nebo nájem nemovitostí, oprávnění, na která se vztahují ustanovení občanského práva o nemovitostech, a výsostných práv státu, která se týkají užívání pozemku a pudy; přenechání užívání obchodních prostor a jiných prostor 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 jakéhokoliv 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 jakéhokoliv druhu;
- nájem (přenechání užívání) pozemků pro účely táboření“.

Spor v povodním řízení a předložná otázka

7 Gabriele Walderdorff řídí zemědělský a lesnický podnik v Rakousku. Plněně uskutečňovaná 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 poslední 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 da? pachtý?i ani neú?tovala.

9 V návaznosti na da?ovou kontrolu uskute?nou pro roky 1998 až 2000 Finanzamt konstatoval, že pacht m?l podléhat b?žné sazb? DPH, jelikož p?íjmy z dot?eného pachtu nebyly dosaženy z d?vodu nájmu vlastnického práva k nemovitému majetku osvobozeného podle UStG od dan?. Podle Finanzamt se totiž rybá?ské právo vztahovalo k právu, které je nezávislé na pozemku.

10 Finanzamt tak dne 24. b?ezna 2003 vydal pro uvedené roky v?i G. Walderdorff da?ové vým?ry, ve kterých byl pacht rybá?ského práva zahrnut do transakcí, které podléhají b?žné sazb? ve výši 20 %. Dopisem ze dne 24. dubna 2003 Gabriele Walderdorff podala proti t?mto vým?r?m odvolání, v n?mž požádala o osvobození pachtu rybá?ského práva od DPH na základ? § 6 odst. 1 bodu 16 UStG.

11 Finanzamt toto odvolání zamítl a poté na žádost G. Walderdorff p?edal v?c Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

12 Spor probíhající p?ed tímto soudem se týká otázky, zda je pachtovné zaplacené na základ? smlouvy uzav?ené mezi G. Walderdorff a rybá?ským spolkem zdanitelné b?žnou sazbou DPH podle obecného režimu, nebo zda se použije osvobození od dan? stanovené v § 6 odst. 1 bod? 16 UStG.

13 Za t?chto podmínek se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien rozhodl p?erušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice [...] vykládán tak, že poskytnutí oprávn?ní k výkonu rybolovu za úplatu ve form? pachtovní smlouvy uzav?ené na dobu 10 let

- vlastníkem pozemku, na kterém se nachází vodní plocha, pro kterou bylo oprávn?ní ud?leno,
- majitelem rybá?ského práva k vodní ploše, která je ve?ejným majetkem,

p?edstavuje „pacht nebo nájem nemovitého majetku“?

K p?edb?žné otázce

14 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládán tak, že poskytnutí oprávn?ní k výkonu rybolovu na vodních plochách za úplatu na základ? pachtovní smlouvy uzav?ené na dobu deseti let vlastníkem vodních ploch, a na vodní ploše, která je ve?ejným majetkem, majitelem rybá?ského práva p?edstavuje „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ ve smyslu tohoto ustanovení.

15 Úvodem je t?eba konstatovat, že smlouva uzav?ená mezi G. Walderdorff a rybá?ským spolkem se týká poskytnutí oprávn?ní k ryba?ení na vodních plochách. Pacht na základ? uvedené smlouvy tudíž v zásad? podléhá DPH v souladu se šestou sm?rnicí. Zbývá ur?it, zda pacht spadá do oblasti p?sobnosti osvobození od dan? stanoveného v ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice.

16 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury je osvobození od dan? upravené ?lánkem 13 šesté sm?rnice autonomním pojmem práva Spole?enství, který musí být tudíž definován na úrovni Spole?enství (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. ?ervna 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. b?ezna 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 ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice není pojem „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“ definován, Soudní dv?r definoval nájem nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení tak, že znamená, 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 (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. ?íjna 2001, „Goed Wonen“, C?326/99, s. I?6831, bod 55; ze dne 9. ?íjna 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 ozna?ení osvobození od dan? uvedených v ?lánku 13 šesté sm?rnice, v?etn? pojmu „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“, je t?eba vykládat striktn? vzhledem k tomu, že tato osvobození p?edstavují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskute?né 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 v?ci v p?vodním ?ízení je nesporné, že G. Walderdorff uzav?ela s rybá?ským spolkem úplatnou smlouvu o poskytnutí oprávn?ní k výkonu rybolovu na n?kolika vodních plochách na dobu deseti let. Soudní dv?r již rozhodl, že území, které je zcela nebo z?ásti zatopeno, m?že být samo o sob? kvalifikováno jako nemovitost, která m?že být p?edm?tem 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 bod? 23 svého stanoviska, musejí být spln?ny všechny prvky definice pachtu nebo nájmu nemovitého majetku, p?ipomenuté v bod? 17 tohoto rozsudku. Jedním z nich je tak zejména prvek, že pacht nebo nájem nemovitého majetku musí prop?j?ovat právo užívat uvedenou nemovitost a vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Nicmén? za okolností sporu v p?vodním ?ízení tomu tak není.

21 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle smlouvy uzav?ené mezi G. Walderdorff a rybá?ským spolkem má rybá?ský spolek pouze oprávn?ní k výkonu rybolovu na doty?ných vodních plochách. Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru rovn?ž vyplývá, že podmínky pachtovní smlouvy stanoví, že G. Walderdorff si vyhrazuje právo ryba?it na t?chto vodních plochách a oprávnit jednoho hosta denn? k ryba?ení v t?chto vodách. Podle smlouvy dot?ené v p?vodním ?ízení tak rybá?ský spolek nemá právo vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu práva užívat vodní plochy, jejichž vlastníkem je G. Walderdorff, a vodní plochu, která je ve?ejným majetkem, kde má G. Walderdorff rybá?ské právo zapsané v katastru nemovitostí.

22 V d?sledku toho je d?vodné konstatovat, aniž by bylo nezbytné rozhodnout o otázce, zda se smlouva o poskytnutí oprávn?ní k výkonu rybolovu, jako je smlouva dot?ená v p?vodním ?ízení, týká nemovitého majetku, že jeden z prvk? definice pojmu Spole?enství „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“, použitých v rámci režimu Spole?enství DPH, v projednávaném p?ípad? chybí, jelikož smlouva o poskytnutí oprávn?ní dot?ená v p?vodním ?ízení neprop?juje rybá?skému spolku právo užívat doty?ný nemovitý majetek a vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

23 Je tudíž t?eba na položenou otázku odpov?d?t, že ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládán tak, že poskytnutí oprávn?ní k výkonu rybolovu za úplatu na základ? 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 povodňového 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 daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní 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.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.