

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 18. července 2007(1)

Věc C-451/06

Gabriele Walderdorff

proti

Finanzamt Waldviertel

„DPH – Pacht nebo nájem nemovitého majetku – Poskytnutí rybářského práva pro vymezenou vodní plochu“

1. V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se Vídeňská divize Unabhängiger Finanzsenat táže, zda pojem „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ v právních předpisech Společenství o DPH zahrnuje poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu v dané vodní ploše ve formě desetileté pachtovní smlouvy poskytnuté vlastníkem pozemku, na kterém se vodní plocha nachází, nebo majitelem rybářského práva k vodní ploše, která je veřejným majetkem.

Právo Společenství

2. V době rozhodné z hlediska skutečností v předmětném řízení byla DPH harmonizována šestou směrnicí(2), jejíž článek 13 část B *inter alia* stanovil:

„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 uplatnění 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.

žlenské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daní;

[...]“ (3)

3. Článek 13 část C písm. a) opravuje žlenské státy, aby poskytly osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě nájmu a pachtu nemovitého majetku, k níž může stát stanovit jakákoli omezení nebo podrobná pravidla(4).

Rakouské právo

4. Podle § 6 odst. 1 bodu 16 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu 1994, dále jen „UStG“) jsou od DPH osvobozeny pacht nebo nájem nemovitostí, včetně „oprávnění, na která se vztahují ustanovení občanského práva o nemovitostech, a výsostných práv státu, která se týkají užívání pozemku a pody“, s těmiž výjimkami jako v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

5. Předkládající soud vysvětluje, že pojem „pozemek“ podle § 16 odst. 1 bodu 16 UStG je tentýž, jaký se používá v občanském právu. Rakouský občanský zákoník považuje práva za movitá, pokud nejsou spojena s vlastnictvím nemovitosti, což znamená příslušející na základě uvedeného vlastnictví jako v případě pozemkové služebnosti. Pozemková služebnost je věcné právo, které obyčejně vzniká zápisem(5). Rybářské právo v soukromých vodách je obvykle projevem vlastnického práva k vodnímu tělesu. Pokud přísluší na základě vlastnictví jiného pozemku, je pozemkovou služebností. Jinak může být poskytováno jako nepravidelná osobní služebnost a samostatné věcné právo, které je volně zcizitelné a děditelné (nicméně právo honitby již nemůže vzniknout jako samostatné věcné právo, ale vždy se řídí vlastnictvím pozemku). Zvěř a ryby ve volné přírodě(6) jsou bez vlastníka, a nikoliv částí nebo příslušenstvím pozemku. Občanský zákoník je považuje, dokud nejsou chyceny nebo zabity, za nemovitosti, čímž objasňuje, že právo se jich zmocnit vyplývá z vlastnictví pozemku, a nikoliv z již existujícího práva k nim jako k samostatným movitým věcem. Nikoliv zvíře, nýbrž právo honitby nebo rybářské právo je součástí vlastnictví pozemku.

6. Ustanovení § 4 dolnorakouského Fischereigesetz 2001 (zákon o rybářství) definuje rybářské právo různě jako zahrnující oprávnění chovat, chytat, přivlastňovat si a zabíjet vodní živočichy a povolovat jejich odchyt nebo přivlastnění těmito osobami; jako neodlučitelné od povinnosti obhospodařovat řádně a trvale vodu pro rybolov; jako samostatné právo, které není spojeno s pozemkem a pdou, které může být nabyto a drženo podle obecných předpisů o soukromých právech a podléhá pravomoci řádných soudů.

Skutkový stav a řízení

7. Gabriele Walderdorff vlastní a řídí zemědělský a lesnický podnik v Zwettl v Dolních Rakousích, pro který podléhá běžné sazbě DPH. Majetek zahrnuje zapsané rybářské právo v určitých veřejných vodách. Navíc se na pozemku nachází rybníky, ve kterých má rybářské právo jako vlastník pozemku.

8. Gabriele Walderdorff propachtovala oba soubory rybářského práva místnímu rybářskému klubu na dobu 10 let ode dne 1. ledna 1996. Podle smlouvy činilo roční pachtovné 60 000 ATS. Pokud by si však G. Walderdorff zvolila režim zdanění, pokud jde o DPH, snížilo by se na 50 000 ATS netto plus 20 % DPH. Ve skutečnosti si režim zdanění nezvolila, a proto klubu DPH neúčtovala.

9. V důsledku kontroly daňový orgán rozhodl, že pachtovné by mělo podléhat běžné sazbě DPH vzhledem k tomu, že se na něj nevztahuje osvobození nájmu nemovitého majetku podle UStG.

Proto vydal výměry na DPH ve výši 20 %.

10. Gabriele Walderdorff se proti tímto výměrám odvolala a požádala o osvobození od DPH na základě § 6 odst. 1 bodu 16 UStG. Odvolání je nyní u předkládajícího soudu.

11. Daňový orgán spoléhá na názor zastávaný Spolkovým ministerstvem financí, podle kterého je rybářské právo nezávislé na pozemku a pody, a nemůže být považováno za rovnocenné užívání pozemku a pody. Jeho pacht osobou povinnou k dani tedy není osvobozen od DPH podle § 6 odst. 1 bodu 16 UStG, nýbrž podléhá běžné daňové sazbě.

12. Gabriele Walderdorff tvrdí, že § 6 odst. 1 bodu 16 UStG se vztahuje na práva, která nejsou součástí pozemku, mohou však sama o sobě být předmětem pachtu. Právo honitby nespadá do uvedené definice, protože již nemůže vzniknout jako samostatné věcné právo jako takové schopné zápisu. Rybářské právo může nicméně náležet jiné osobě než majiteli pozemku a v tomto případě je to služebnost schopná zápisu do pozemkového katastru. Je to tedy právo k nemovitostem ve smyslu § 6 odst. 1 bodu 16 UStG.

13. Unabhängiger Finanzsenat si nebyl jist stavem podle práva Společenství, a proto předložil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Má se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že poskytnutí oprávnění k výkonu rybolovu za úplatu ve formě pachtovní smlouvy uzavřené na dobu 10 let

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

2) majitelem rybářského práva k vodní ploše, která je veřejným majetkem,

představuje „pacht nebo nájem nemovitého majetku“?

14. Pouze Komise předložila písemné vyjádření a jednání nebylo ani navrženo, ani se nekonalo.

Posouzení

15. Předkládající rozhodnutí poskytuje obsáhlé informace o povaze a zařazení práv k nemovitostem a zvláště o rybářském právu a právu honitby v rakouském právu. Spor před předkládajícím soudem se zdá být rovněž převážně založen na uvedeném zařazení.

16. Předběžná otázka se nicméně týká výkladu pojmu „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice a podle ustálené judikatury Soudního dvora představují osvobození uvedená v článku 13 autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy(7).

17. V důsledku toho zařazení rybářského práva v rakouském právu – nebo jeho odlišení od práva honitby – nebude rozhodující při určení, zda jeho poskytnutí může představovat „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ pro účely osvobození v čl. 13 části B písm. b). Není ani smírodatné, že dotyčná smlouva je v rakouském právu označena jako pacht (*Pachtvertrag*).

18. Otázka, která se může skrývat v předkládacím rozhodnutí, je nicméně ta, zda rybářské právo může samo o sobě představovat nemovitost schopnou být propachtována nebo pronajata ve smyslu čl. 13 části B písm. b), jestliže je v rakouském právu – a snad i v jiných právních systémech – klasifikovatelné jako právo k nemovitostem.

19. Podle mého názoru by bylo umělé vykládat pojem „nemovitost“ v právu Společenství v tomto kontextu uvedeným způsobem. Pojem „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ je vhodný pouze

pro skutečný hmotný majetek, ale ne pro právo, které je svojí podstatou nehmotné, a? se vztahuje k ?emukoli. Soudní dv?r prohlásil, že nemovitý majetek se omezuje na to, co není pohyblivé ani snadno p?emístitelné(8). Takové omezení musí a *fortiori* vylou?ovat majetek nehmotné povahy. Tento názor se zdá být podpo?en rozhodnutím Soudního dvora, že jedním z podstatných znak? nemovitosti je, že se váže k určité ?ásti zemského povrchu(9).

20. V tomto ohledu nejsem p?esv?d?ena odkazem p?edkládajícího soudu na prohlášení v zápisu ze zasedání Rady týkajícím se p?ijetí šesté sm?rnice, podle n?hož možnost omezení rozsahu p?sobnosti osvobození v ?l. 13 ?ásti B písm. b) byla upravena zejména za ú?elem dát ?lenským stát?m možnost pod?ídit mimo jiné honitbu a rybá?ství DPH, což podle p?edkládajícího soudu m?že mít za d?sledek, že honitba a rybá?ství by v tomto kontextu byly b?žn? za?azeny pod pojem „nemovitý majetek“. A? to má jakýkoli d?sledek, ustálená judikatura uvádí, že pokud na jejich obsah není u?in?n odkaz v ustanovení, ke kterému se vztahují, taková prohlášení nemají právní význam a nemohou být použita za ú?elem výkladu sm?rnice(10).

21. Soudní dv?r definoval pojem „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice jako ujednání, že pronajímatel p?evede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost a právo vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva(11). Rovn?ž prohlásil, že p?da, která je zcela nebo z?ásti pod hladinou, m?že ješt? být kvalifikována jako nemovitý majetek, jenž m?že být p?edm?tem pachtu nebo nájmu(12).

22. Vodní plocha je tedy schopná být propachtována nebo pronajata ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice a v projednávané v?ci doty?ná smlouva p?iznává práva k určitým vodním plochám na sjednanou dobu vým?nou za ro?ní pachtovné. Tyto aspekty jsou konzistentní s kritérii stanovenými v judikatu?e Soudního dvora. Lze dále poznamenat, že právo chytat ryby z vody a povinnost obhospoda?ovat ?ádn? a trvale uvedenou vodu se jeví jako typické pro druh pachtu uvedený v n?meckém zn?ní ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice jako „*Verpachtung*“(13).

23. Nicmén? nesta?í, aby smlouva obsahovala určité prvky, které jsou typické pro pacht nebo nájem nemovitého majetku, pokud nespl?uje všechna nezbytná kritéria definice pachtu nebo nájmu v právu Spole?enství. Jedním takovým kritériem je rozsah, ve kterém m?že smlouva p?evést právo užívat nemovitost a právo vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

24. První otázka je, zda smlouva poskytující p?ístup na skutečný nemovitý majetek a jeho užívání za jediným ú?elem ryba?ení m?že být považována za pacht nebo nájem.

25. Není samoz?ejm? neobvyklé, že pachtovní smlouva up?es?uje, že doty?ná nemovitost se m?že nebo nem?že užívat k jednomu nebo více zvláštním ú?el?m. Ani se nezdá být nic vlastního ?innosti ryba?ení, co by vylou?ovalo, aby smlouva poskytující p?ístup a výkon uvedeného užívání byla klasifikována jako pacht.

26. Každá smlouva musí být nicmén? p?ezkoumána, aby se ur?ilo, zda p?evádí právo užívat nemovitost a právo vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

27. V projednávané v?ci smlouva – jejíž kopie je obsažena ve spise zaslaném Soudnímu dvoru p?edkládajícím soudem – nezmi?uje jiný ú?el krom? ryba?ení, pro který m?že mít rybá?ský klub p?ístup k pozemku a vod?. Neobsahuje nic, co by nazna?ovalo, že G. Walderdorff nem?že sama užívat rybníky na svém pozemku nebo oprávnit jiné osoby, aby je užívaly k jiným ú?el?m, než je rybá?ství (i když se konkludentn? rozumí, že takové užívání nesmí zasahovat do výkonu rybá?ského práva). Obdobn? (a s toutéž výhradou) nic nenazna?uje, že její rybá?ské právo ve ve?ejných vodách p?evedené na rybá?ský klub na dobu trvání smlouvy, by ji nebo rybá?ský klub oprav?ovalo k tomu, aby zabra?ovaly jiným osobám provád?t jiné ?innosti v t?chto vodách.

28. Zdá se mi tedy obtížné uvést popsanou situaci do souladu s konzistentní definicí Soudního dvora týkající se pachtu a nájmu jako zahrnujících p?evod práva užívat nemovitost a práva vylou?it jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

29. Navíc m?že být u?in?no rozlišení mezi poskytnutím výlu?ného práva ryba?it v ur?ité vodní ploše s provázejícím právem zabránit jiné osob? tam ryba?it a vydáním povolení k rybolovu oprav?ujícího jednotlivce k ryba?ení ve spole?nosti dalších držitel? povolení. Taková povolení, p?estože ud?lují právo na užívání dot?eného majetku(14), obvykle nepovolují držiteli vylou?it jakoukoli další osobu a tedy podle mého názoru nespl?ují uvedené kritérium definice Soudního dvora týkající se pronájmu(15).

30. V projednávané v?ci smlouva neobsahuje žádné údaje o tom, že by poskytnuté právo bylo výlu?né ve smyslu, že by rybá?ský klub mohl rozhodovat kdo m?že a kdo nem?že ryba?it v dot?ených vodách. Nicmén? stanoví, že G. Walderdorff si vyhrazuje právo ryba?it voln? v t?chto vodách pro sebe a jednoho hosta, kterého oprávní, denn?. Dále stanoví, že G. Walderdorff má nárok na volné ?lenství v klubu po dobu trvání smlouvy a pro p?ípad jeho zrušení stanoví, že dá jeho 12 ?len?m p?ednostní právo, aby s ní uzav?eli nové individuální smlouvy ke stejnému ú?elu.

31. Je pravda, že právo neomezeného p?ístupu, jako je to poskytnuté v projednávané v?ci, je typickým a možná nezbytným prvkem pachtu nebo nájmu. Zde si nicmén? poskytovatelka nejenom výslovn? vyhrazuje své vlastní právo p?ístupu k užívání vod ke stejnému ú?elu, k jakému je poskytnut p?ístup klubu – na rozdíl od jiného ú?elu než užívání nebo požívání, jako je například údržba, za kterou majitel pozemku z?stává odpov?dný(16) – ale rovn?ž si vyhrazuje právo poskytnout tentýž p?ístup i t?etím osobám.

32. Navíc, kdyby byl klub zrušen a byly uzav?eny odd?lené smlouvy s jeho bývalými ?leny, tyto smlouvy by se jevily (p?estože by se stále nazývaly *Pachtverträge*) jako co do rozsahu jen o málo více než dlouhodobá individuální povolení k rybolovu – a nic nenazna?uje, že by v takovém p?ípad? nemohla uzav?ít další smlouvy stejného druhu.

33. To jsou samoz?ejm? záležitosti, které musí ur?it p?edkládající soud, ale podle mého názoru musí být pojem „pacht nebo nájem nemovitého majetku“, jak je definován judikaturou Soudního dvora k ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice, omezen na smlouvy, podle kterých právo p?ístupu, požívání a užívání takové nemovitosti je výlu?né ve smyslu, že pachtý? není povinen strp?t ten samý p?ístup, požívání nebo užívání ze strany propachtovatele nebo jiné osoby oprávn?né propachtovatelem.

34. Výše uvedené úvahy vedou k výsledku – vylou?ení z osvobození – který je konzistentní s tím, že Soudní dv?r opakovan? rozhoduje, že výrazy použité pro stanovení výjimek je t?eba vykládat restriktivn?, jelikož p?edstavují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskute?né osobou povinnou k dani(17).

35. Poté, co jsem došla kone?n? k záv?ru, že poskytnutí rybá?ského práva v popsané form? nespadá do pojmu „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ podle ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice, nenacházím nic užite?ného na tom, abych se ho snažila kvalifikovat podrobn?ji. Jedná se zjevn? o dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní osobou povinnou k dani, která jedná jako taková v rámci hospodá?ské ?innosti(18). Takové dodání nebo poskytování podléhá základní sazb? DPH, pokud se na n?j nevztahuje zvláštní osvobození, snížená sazba nebo zvláštní režim. Žádná snížená sazba, žádný zvláštní režim a žádné jiné osvobození než podle ?l. 13 ?ásti B písm. b) nebylo navrženo ani se nezdá použitelné.

Závěry

36. Mám tudíž za to, že Soudní dvůr by mohl na položenou otázku odpovědět takto:

„Pojem ‚pacht nebo nájem nemovitého majetku‘ podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS zahrnuje převedení práva užívat nemovitost a práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Nevztahuje se na situaci, ve které majitel nemovitosti převede právo užívat ji ke zvláštnímu účelu, ale ponechá si právo užívat nemovitost sám nebo oprávnit jiné osoby, aby ji užívaly ke stejnému nebo jinému účelu.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Šestá 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, 1977, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, vícekrát pozmeněná, ale ne pokud jde o zde relevantní ustanovení). Dne 1. ledna 2007 byla šestá směrnice zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 2006, s. 1).

3 – Viz nyní článek 131 a čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 směrnice 2006/112.

4 – Viz nyní čl. 137 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice 2006/112.

5 – Neexistuje žádná informace o tom, že by Rakousko využilo možnosti stanovené v čl. 5 odst. 3 šesté směrnice (nyní čl. 15 odst. 2 směrnice 2006/112) považovat za hmotný majetek věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti. Viz rozsudek ze dne 7. září 2006 Heger, C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 19, a bod 28 mého stanoviska v této věci.

6 – „In freier Natur“. Tento bod není v projednávané věci zmíněn, ale mohla by vyvstat otázka, zda by uvedený pojem zahrnoval obhospodařovanou rybí násadu určenou výslovně k rybářství.

7 – Viz například rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 15) a tam uvedená judikatura, a v případě týkajícím se klasifikace práva honitby z hlediska DPH, rozsudek ze dne 26. května 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Sb. rozh. s. I-4491, bod 24).

8 – Viz rozsudek ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 30 a násl.).

9 – Viz v poznámce pod čarou 5 uvedený Heger, bod 20.

10 – Viz například v daňové oblasti spojené rozsudky ze dne 13. února 1996, Bautiaa (C-197/94 a C-252/94, Recueil, s. I-505, bod 51), a rozsudek ze dne 8. června 2000, Epson Europe (C-375/98, Recueil, s. I-4243, bod 26), ve spojení s tam uvedenou judikaturou.

11 – Viz rozsudek ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 30) a tam uvedená judikatura.

12 – Tamtéž, bod 34. Viz rovněž, pokud jde o zařazení vodní toku, k němuž mohou být vydána povolení k rybolovu, jako nemovitého majetku, v poznámce pod čarou 5 uvedený rozsudek Heger, body 20 až 22.

13 – Rozlišení mezi „*Vermietung*“ a „*Verpachtung*“ je užito v některých, ale ne ve všech jazykových zněních a odráží rozlišení často uplatněné ve vnitrostátních právních systémech. Viz

bod 76 stanoviska generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci Stichting Goed Wonen (rozsudek ze dne 4. října 2001, 326/99, Recueil, s. I-6831).

14 – V poznámce pod čarou 5 uvedený Heger, bod 25.

15 – Viz rovněž body 34 a 35 stanoviska generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci Stockholm Lindöpark (rozsudek ze dne 18. ledna 2001, C-150/99, Recueil, s. I-493).

16 – Viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, Temco (C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, body 24 a 25), kde určité omezení práva výlučného užívání (jako je pronajímatelovo právo návštěv nebo sdílené užívání některých částí budovy s ostatními nájemci) nejsou prohlášena za neslučitelná se zařazením jako pacht nebo nájem.

17 – Viz například v poznámce pod čarou 7 uvedený rozsudek Horizon College, bod 16 a tam uvedená judikatura. Přesto může být pojem „pacht nebo nájem“ podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice širší než ten, který existuje v různých vnitrostátních právech – může například zahrnovat hotelové ubytování a *ususfructus*. Viz rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko (C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 54); v poznámce pod čarou 13 uvedený rozsudek Goed Wonen, bod 49.

18 – Viz čl. 2 odst. 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1 a 3 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Mohlo by tu jít o dodání zboží, kdyby Rakousko využilo možnosti podle čl. 5 odst. 3 – viz výše uvedená poznámka pod čarou 5.