ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

25. října 2007 *

Ve věci C-174/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Itálie) ze dne 13. ledna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 3. dubna 2006, v řízení

Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano

proti

CO.GE.P. Srl,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, K. Schiemann, J. Makarczyk (zpravodaj), J.-C. Bonichot a C. Toader, soudci,

* Jednací jazyk: italština.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Italskou republiku S. Fiorentinem, jako zmocněncem,

— za Komisi Evropských společenství A. Aresuem a M. Afonsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí přijatému po vyslechnutí generálního advokáta rozhodnout věc bez stanoviska,

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 otázka vyvstala v rámci sporu mezi Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano (dále jen „Ufficio") a společností s ručením omezeným CO.GE.P., která působí v odvětví přípravy a mixování ropných produktů (dále jen „CO.GE.P."), ve věci splnění náležitostí z hlediska daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") u faktur, které pro ni vystavilo Consorzio Autonomo del Porto di Genova (autonomní konsorcium přístavu Janov, dále jen „konsorcium") z titulu koncese na plochy v přímořské oblasti v majetku státu určené ke skladování minerálních olejů, jejich zpracování a manipulaci s nimi.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Šestá směrnice usiluje podle jedenáctého bodu svého odůvodnění zejména o sestavení společného seznamu osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.

4 Článek 2 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že předmětem DPH je „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

5 Článek 4 odst. 1, 2 a 5 téže směrnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]

5. Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.

V každém případě se tyto subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi uvedenými v příloze D, nejsou-li tyto činnosti prováděny v zanedbatelné míře.

Členské státy mohou považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy."

6 Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice, který zařazen v její hlavě X nazvané „Osvobození od daně", stanoví:

„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

7 Článek 1 nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972, jímž se zavádí a upravuje daň z přidané hodnoty, stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné na území státu v rámci provozování podniku, živnosti nebo jiné podnikatelské činnosti, jakož i dovozy uskutečněné kteroukoliv osobou."

8 Podle čl. 10 odst. 8 uvedeného nařízení ve znění čl. 35a legislativního nařízení č. 69 ze dne 2. března 1989, nyní po změně zákona č. 154 ze dne 27. dubna 1989, jsou od daně osvobozeny nefinanční pronájmy a nájmy, jakož i jejich převody, rozvázání a prodloužení, jejichž předmětem jsou zemědělské pozemky a podniky, plochy, které nejsou určeny k parkování vozidel, [...] budovy včetně příslušenství, inventář

a obecně movitý majetek, který je trvalým příslušenstvím nemovitého majetku pronajatého či daného do nájmu, s výjimkou těch zařízení, která nejsou pro své vlastnosti použitelná k jiným účelům bez předchozí zásadní úpravy, a zařízení, která jsou určena k bydlení občanů pronajatých podniky, které je postavily za účelem prodeje.

9 Článek 36 italského plavebního zákona, přijatého královským nařízením č. 327 (Codice della navigazione approvato con Regio decreto n. 327) ze dne 30. března 1942 (*Gazzetta Ufficiale* n° 93 ze dne 18. dubna 1942, zvláštní vydání) stanoví, že námořní správa může s výhradou potřeby veřejného užívání přenechat na určitou dobu k užívání, i výhradnímu, majetek státu a oblasti teritoriálního moře.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

10 Jelikož konsorcium vyhodnotilo koncesi na předmětné plochy v přímořské oblasti jako plnění, které není předmětem DPH, vystavilo CO.GE.P. faktury bez uplatnění DPH. Daňová správa však posléze společnosti CO.GE.P. doručila platební výměry na DPH za roky 1991 až 1993.

11 Dne 30. května 1996 CO.GE.P. podala ke Commissione tributaria di primo grado di Milano (milánský daňový soud prvního stupně) žalobu proti uvedeným platebním výměrům, v níž zpochybnila, že by služby poskytnuté konsorciem podléhaly DPH, a to zejména z důvodu neexistence podmínek pro uplatnění DPH.

12 Soud, jemuž byl spor předložen, žalobě vyhověl rozsudkem ze dne 19. listopadu 1996.

13 Dne 2. února 1998 Ufficio podal proti uvedenému rozsudku odvolání, v němž tvrdil, že provedené operace měly podléhat DPH, jelikož se jednalo o poskytování služeb při výkonu podnikání.

14 Rozsudky ze dne 20. září a ze dne 20. října 1999 Commissione tributaria regionale della Lombardia (oblastní daňový soud) odvolání zamítl, přičemž vyhověl tvrzení CO.GE.P., podle nějž koncese na majetek státu, na rozdíl od nájmu nemovitého majetku ve vlastním smyslu slova, nemohou být považovány za převod majetku ani za poskytování služeb ve smyslu právní úpravy DPH, a tudíž ani nemohou být předmětem DPH.

15 Dne 13. března 2000 Ufficio podal k předkládajícímu soudu kasační stížnost.

16 Před posledně uvedeným soudem Ufficio tvrdil, že konsorcium je bezpochyby veřejnou hospodářskou organizací.

17 Ufficio rovněž uplatňoval, že poskytnutí koncese, ačkoli je projevem diskreční pravomoci veřejnoprávní povahy, představuje podnikatelskou činnost s cílem získat z ní příjmy tvořené poplatky, které jsou určeny k výkonu hospodářské činnosti veřejné organizace. Krom toho koncese na pobřežní sklad pro skladování

minerálních olejů, jako je tomu v projednávaném případě, není v obecném zájmu ani neslouží veřejnému prospěchu, nýbrž sleduje čistě ekonomický cíl.

18 V této souvislosti předkládající soud poznamenává, že podle italské daňové správy v případě, že koncesi poskytuje přístavní organizace, jako je tomu ve věci v původním řízení, a nikoli orgán námořní správy, je nutno takový akt považovat za výkon podnikatelské činnosti, jelikož sama tato organizace má povahu podnikatelského subjektu.

19 Předkládající soud za tímto účelem uvádí několik ustanovení z vnitrostátního práva.

20 Zdůrazňuje tak, že ačkoli vztah mezi poskytovatelem a držitelem koncese vzniká na základě jednostranného aktu vrchnostenské a diskreční povahy, nutně mu předchází projev vůle zájemce o získání koncese. Úprava vztahů mezi orgánem, který poskytuje koncesi, a jejím držitelem je věcí oboustranné dohody.

21 Předkládající soud dále vylučuje, že by podle platného vnitrostátního práva mohly být koncese týkající se majetku v oblasti přístavu považovány za „přístavní služby".

22 Z předkládacího usnesení konečně vyplývá, že podle judikatury Corte suprema di cassazione (rozsudky ze dne 26. května 1992, č. 6281, a ze dne 25. července 2001, č. 10097) nelze koncese na majetek státu poskytnuté přístavními veřejnými organizacemi, přestože mají povahu správního aktu, zařadit do schématu veřejnoprávních koncesí práva výhradního užívání takového majetku. I přes svůj

odlišný právní režim jsou totiž koncese, pokud spadají do podnikatelské činnosti uvedených organizací, výslovně postaveny na roveň smlouvám o nájmu nemovitého majetku. Z toho vyplývá, že koncese na majetek státu musí být považovány za plnění podléhající DPH.

23 Za těchto okolností se Corte suprema di cassazione rozhodl přerušit řízení a položit Soudním dvoru následující předběžnou otázku:

„Představuje situace, kdy určitý subjekt získá právo užívat veřejný majetek, a to i výhradně, aniž by přitom byly poskytovány služby přesahující souhlas s užíváním majetku, na dobu určitou a za protihodnotu výrazně nižší, než je hodnota majetku, na základě správního aktu vydaného na žádost zájemce veřejnoprávní institucí, která provozuje podnikatelskou činnost, jako je tomu v případě koncese na majetek státu upravené vnitrostátním právem, jakož i smluvně, případ nájmu nemovitého majetku osvobozeného od DPH podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice?“

K předběžné otázce

24 Na úvod je třeba poukázat na to, že z předkládacího usnesení plyne, že konsorcium je veřejnou hospodářskou organizací, která svou činnost, pokud jde o správu svěřeného majetku státu, vykonává nikoli jménem a na účet státu, který je nadále vlastníkem uvedeného majetku, nýbrž svým vlastním jménem, jelikož s uvedeným majetkem hospodaří, a zejména o něm samostatně rozhoduje.

25 Z toho důvodu, pokud jde o konsorcium, nejsou splněny kumulativní podmínky pro uplatnění pravidla osvobození od daňové povinnosti podle čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice, a sice výkon činností veřejnoprávním subjektem a skutečnost, že jsou tyto činnosti vykonávány veřejnoprávním subjektem jako orgánem veřejné správy (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, s. I-11435, bod 15).

26 Pokud jde o otázku, zda právní vztah dotčený v původním řízení lze zahrnout pod pojem „nájem nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, je zaprvé třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou osvobození od daně upravená článkem 13 uvedené směrnice autonomními pojmy práva Společenství, a musí být proto definována na úrovni Společenství (viz rozsudky 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, a ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 27).

27 Zadruhé, výrazy použité pro označení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně 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 protiplnění (viz zejména rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko, C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 52; ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 23).

28 Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že by výrazy použité pro označení osvobození od daně měly být vykládány způsobem, který by vyloučil jejich účinky (viz výše uvedený rozsudek Temco Europe, bod 17).

29 Zatřetí je třeba konstatovat, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice nedefinuje pojem „nájem" ani neodkazuje na definice přijaté v tomto ohledu členskými státy (viz rozsudek ze dne 4. října 2001, Goed Wonen, C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 44).

30 Toto ustanovení musí být proto vykládáno v kontextu, do něhož zapadá, ve světle cílů a systematiky šesté směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* osvobození jím stanoveného (k tomuto viz výše uvedené rozsudky Goed Wonen, bod 50, a Fonden Marselisborg Lystbådehavn, bod 28).

31 Soudní dvůr ve své judikatuře uvádí, že pojem „nájem nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl jejím vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (k tomuto viz výše uvedený rozsudek Goed Wonen, bod 55; rozsudky ze dne 9. října 2001, Mirror Group, C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31; ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 49, a výše uvedený rozsudek Temco Europe, bod 19).

32 Původní řízení se týká právního vztahu, v jehož rámci obchodní společnost získala právo užívat, a to i výhradně, plochy v přímořské oblasti, konkrétně pobřežní sklad určený ke skladování minerálních olejů, jejich zpracování a manipulaci s nimi, na dobu určitou a za protihodnotu podstatně nižší, než je hodnota majetku.

33 S ohledem na svůj obsah se takový právní vztah podobá smluvnímu aktu spadajícímu do podnikatelské činnosti konsorcia.

34 Je totiž třeba poukázat na to, že základní charakteristický rys společný pro uvedený vztah i nájem nemovitého majetku je poskytnutí plochy, konkrétně části přímořského území, za protihodnotu, přičemž druhé smluvní straně je zaručeno právo tuto plochu užívat a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

35 Dodržení zásady neutrality DPH a požadavek soudržného uplatňování šesté směrnice, zejména ustanovení o osvobození od daně, vedou tedy k tomu, že takový vztah, jako je vztah dotčený v původním řízení, je třeba postavit na roveň nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) uvedené směrnice.

36 S ohledem na výše uvedené je proto třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že takový právní vztah, jako je vztah dotčený v původním řízení, v jehož rámci určitý subjekt získá právo užívat, a to i výhradně, veřejný majetek, konkrétně plochy v přímořské oblasti, na dobu určitou a za protihodnotu, spadá pod pojem „nájem nemovitého majetku" ve smyslu uvedeného článku.

K nákladům řízení

37 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 (druhý 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 v tom smyslu, že takový právní vztah, jako je vztah dotčený v původním řízení, v jehož rámci určitý subjekt získá právo užívat, a to i výhradně, veřejný majetek, konkrétně plochy v přímořské oblasti, na dobu určitou a za protihodnotu, spadá pod pojem „nájem nemovitého majetku" ve smyslu uvedeného článku.

Podpisy.