# STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
# ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 18. července 2007 [1]

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 původním 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 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,

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 pozměněná, 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).

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;

[...]“ [3]

3. Článek 13 část C písm. a) opravňuje členské 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 půdy“, s týmiž 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

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.

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 třetími osobami; jako neoddělitelné od povinnosti obhospodařovat řádně a trvale vodu pro rybolov; jako samostatné právo, které není spojeno s pozemkem a půdou, které může být nabyto a drženo podle obecných předpisů o soukromých právech a podléhá pravomoci řádných soudů.

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

**Skutkový stav a řízení**

7. Gabriele Walderdorff vlastní a řídí zemědělský a lesnický podnik v Zwettl v Dolních Rakousech, 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 těmto výměrům 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 půdě, a nemůže být považováno za rovnocenné užívání pozemku a půdy. 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 pozemků, 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 část 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 směrodatné, 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.

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).

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, ať se vztahuje k čemukoli. Soudní dvůr prohlásil, že nemovitý majetek se omezuje na to, co není pohyblivé ani snadno přemístitelné [8]. Takové omezení musí a *fortiori* vylučovat majetek nehmotné povahy. Tento názor se zdá být podpořen rozhodnutím Soudního dvora, že jedním z podstatných znaků nemovitosti je, že se váže k určité části zemského povrchu [9].

20. V tomto ohledu nejsem přesvědčena odkazem předkládajícího soudu na prohlášení v zápisu ze zasedání Rady týkajícím se přijetí šesté směrnice, podle něhož možnost omezení rozsahu působnosti osvobození v čl. 13 části B písm. b) byla upravena zejména za účelem dát členským státům možnost podřídit mimo jiné honitbu a rybářství DPH, což podle překládajícího soudu může mít za důsledek, že honitba a rybářství by v tomto kontextu byly běžně zařazeny pod pojem „nemovitý majetek". Ať to má jakýkoli důsledek, ustálená judikatura uvádí, že pokud na jejich obsah není učiněn odkaz v ustanovení, ke kterému se vztahují, taková prohlášení nemají právní význam a nemohou být použita za účelem výkladu směrnice [10].

21. Soudní dvůr definoval pojem „nájem nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice jako ujednání, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva [11]. Rovněž prohlásil, že půda, která je zcela nebo zčásti pod hladinou, může ještě být kvalifikována jako nemovitý majetek, jenž může být předmětem pachtu nebo nájmu [12].

22. Vodní plocha je tedy schopná být propachtována nebo pronajata ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice a v projednávané věci dotyčná smlouva

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.

přiznává práva k určitým vodním plochám na sjednanou dobu výměnou za roční pachtovné. Tyto aspekty jsou konzistentní s kritérii stanovenými v judikatuře Soudního dvora. Lze dále poznamenat, že právo chytat ryby z vody a povinnost obhospodařovat řádně a trvale uvedenou vodu se jeví jako typické pro druh pachtu uvedený v německém znění čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice jako „*Verpachtung*“ [13].

23. Nicméně nestačí, aby smlouva obsahovala určité prvky, které jsou typické pro pacht nebo nájem nemovitého majetku, pokud nesplňuje všechna nezbytná kritéria definice pachtu nebo nájmu v právu Společenství. Jedním takovým kritériem je rozsah, ve kterém může smlouva převést právo užívat nemovitost a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

24. První otázka je, zda smlouva poskytující přístup na skutečný nemovitý majetek a jeho užívání za jediným účelem rybaření může být považována za pacht nebo nájem.

13 — Rozlišení mezi „*Vermietung*“ a „*Verpachtung*“ je učiněno 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).

25. Není samozřejmě neobvyklé, že pachtovní smlouva upřesňuje, že dotyčná nemovitost se může nebo nemůže užívat k jednomu nebo více zvláštním účelům. Ani se nezdá být nic vlastního činnosti rybaření, co by vylučovalo, aby smlouva poskytující přístup a výkon uvedeného užívání byla klasifikována jako pacht.

26. Každá smlouva musí být nicméně přezkoumána, aby se určilo, zda převádí právo užívat nemovitost a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva.

27. V projednávané věci smlouva – jejíž kopie je obsažena ve spise zaslaném Soudnímu dvoru předkládajícím soudem – nezmiňuje jiný účel kromě rybaření, pro který může mít rybářský klub přístup k pozemku a vodě. Neobsahuje nic, co by naznačovalo, že G. Walderdorff nemůže sama užívat rybníky na svém pozemku nebo oprávnit jiné osoby, aby je užívaly k jiným účelům, než je rybářství (i když se konkludentně rozumí, že takové užívání nesmí zasahovat do výkonu rybářského práva). Obdobně (a s toutéž výhradou) nic nenaznačuje, že její rybářské právo ve veřejných

vodách převedené na rybářský klub na dobu trvání smlouvy, by ji nebo rybářský klub opravňovalo k tomu, aby zabraňovaly jiným osobám provádět jiné činnosti v těchto vodách.

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

29. Navíc může být učiněno rozlišení mezi poskytnutím výlučného práva rybařit v určité vodní ploše s provázejícím právem zabránit jiné osobě tam rybařit a vydáním povolení k rybolovu opravňujícího jednotlivce k rybaření ve společnosti dalších držitelů povolení. Taková povolení, přestože udělují právo na užívání dotčeného majetku [14], obvykle nepovolují držiteli vyloučit jakoukoli další osobu a tedy podle mého názoru nesplňují uvedené kritérium definice Soudního dvora týkající se pronájmu [15].

30. V projednávané věci smlouva neobsahuje žádné údaje o tom, že by poskytnuté právo bylo výlučné ve smyslu, že by rybářský klub mohl rozhodovat kdo může a kdo nemůže rybařit v dotčených vodách. Nicméně stanoví, že G. Walderdorff si vyhrazuje právo rybařit volně v těchto vodách pro sebe a jednoho hosta, kterého oprávní, denně. Dále stanoví, že G. Walderdorff má nárok na volné členství v klubu po dobu trvání smlouvy a pro případ jeho zrušení stanoví, že dá jeho 12 členům přednostní právo, aby s ní uzavřeli nové individuální smlouvy ke stejnému účelu.

31. Je pravda, že právo neomezeného přístupu, jako je to poskytnuté v projednávané věci, je typickým a možná nezbytným prvkem pachtu nebo nájmu. Zde si nicméně poskytovatelka nejenom výslovně vyhrazuje své vlastní právo přístupu k užívání vod ke stejnému účelu, k jakému je poskytnut přístup klubu – na rozdíl od jiného účelu než užívání nebo požívání, jako je například údržba, za kterou majitel pozemku zůstává odpovědný [16] – ale rovněž si vyhrazuje právo poskytnout tentýž přístup i třetím osobám.

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 určitá 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.

32. Navíc, kdyby byl klub zrušen a byly uzavřeny oddělené smlouvy s jeho bývalými členy, tyto smlouvy by se jevily (přestože by se stále nazývaly *Pachtverträge*) jako co do rozsahu jen o málo více než dlouhodobá individuální povolení k rybolovu – a nic nenaznačuje, že by v takovém případě nemohla uzavřít další smlouvy stejného druhu.

33. To jsou samozřejmě záležitosti, které musí určit předkládající soud, ale podle mého názoru musí být pojem „pacht nebo nájem nemovitého majetku", jak je definován judikaturou Soudního dvora k čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, omezen na smlouvy, podle kterých právo přístupu, požívání a užívání takové nemovitosti je výlučné ve smyslu, že pachtýř není povinen strpět ten samý přístup, požívání nebo užívání ze strany propachtovatele nebo jiné osoby oprávněné propachtovatelem.

34. Výše uvedené úvahy vedou k výsledku – vyloučení z osvobození – který je konzistentní s tím, že Soudní dvůr opakovaně rozhoduje, že výrazy použité pro stanovení výjimek je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani [17].

35. Poté, co jsem došla konečně k závěru, že poskytnutí rybářského práva v popsané formě nespadá do pojmu „pacht nebo nájem nemovitého majetku" podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, nenacházím nic užitečného na tom, abych se ho snažila kvalifikovat podrobněji. Jedná se zjevně o dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění osobou povinnou k dani, která jedná jako taková v rámci hospodářské činnosti [18]. Takové dodání nebo poskytování podléhá základní sazbě DPH, pokud se na něj nevztahuje zvláštní osvobození, snížená sazba nebo zvláštní režim. Žádná snížená sazba, žádný zvláštní režim a žádné jiné osvobození než podle čl. 13 části B písm. b) nebylo navrženo ani se nezdá použitelné.

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.

## Závěry

36. Mám tudíž za to, že Soudní dvůr by měl 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."