

Zadeva C-166/05

Heger Rudi GmbH

proti

Finanzamt Graz-Stadt

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Verwaltungsgerichtshof (Avstrija))

„Šesta direktiva o DDV – Davčna navezna okoliščina – Člen 9 – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami – Prenos pravice do ribolova na določenem delu vodotoka“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Opravljanje storitev

(Direktiva Sveta 77/388, člen 9(2)(a))

Priznanje pravice do ribarjenja v obliki odplačnega prenosa ribolovnih dovoljenj pomeni opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih.

Ker je namreč mogoče pravice do ribarjenja izvajati samo na zadevnem ribolovnem območju, in sicer v predelih, ki so izključno navedeni na ribolovnih dovoljenjih, je vodotok sestavni del ribolovnega dovoljenja in kot tak del prenosa pravic do ribarjenja. Če opravljanje storitev vključuje prenos pravice do uporabe stvari, v tem primeru ribolovnega območja, je ta nepremičnina osrednji in nepogrešljiv del navedene storitve. Poleg tega se kraj, v katerem je nepremičnina, ujema s krajem, v katerem se opravi končna storitev. Iz vseh teh dejstev izhaja, da obstaja zadostna neposredna zveza med prenosom pravic do ribarjenja in predeli vodotoka, na katere se te pravice do ribarjenja nanašajo.

(Glej točke od 25 do 27 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 7. septembra 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – Davčna navezna okolščina – člen 9 – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami – Prenos pravice do ribolova na določenem delu vodotoka“

V zadevi C-166/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija) z odločbo z dne 31. marca 2005, ki je na Sodišče prispela 13. aprila 2005, v postopku

Heger Rudi GmbH

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (poročevalec)
in U. Löhmus, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 7. marca 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Heger Rudi GmbH (v nadaljevanju: Heger) in Finanzamt Graz-Stadt, ki nadomešča Finanzlandesdirektion für die Steiermark, glede zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil plačan ob prenosu ribolovnih dovoljenj.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V skladu s členom 5(1) Šeste direktive je „dobava blaga“ prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. V skladu z odstavkom 3(a) in (b) istega člena lahko države članice štejejo za „premoženje v stvareh“ tudi „določene pravice do deleža na nepremičninah“ in „stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremičnine“.

4 Člen 6(1) Šeste direktive opredeljuje opravljanje storitev kot „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5“. Takšne transakcije lahko med drugim vključujejo „odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne“ ali „obveznosti opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja“.

5 V členu 9(1) te direktive je opredeljeno to splošno pravilo:

„Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

6 V členu 9(2) Šeste direktive je naštetih določeno število izjem. V skladu s točko (a) navedene določbe je

„kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja“.

7 Pravila vračila DDV pri čezmejnih dobavah so urejena z Osmo direktivo Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osmo direktiva). Iz te direktive v bistvu izhaja, da nastane pravica do vračila vstopnega davka, ko ima davčni zavezanec sedež v drugi državi članici in pozneje ni opravil nobene transakcije, ki je predmet DDV, na ozemlju države, v kateri je bil običajen vstopni DDV. Nasprotno, ko davčni zavezanec naknadno izvede obdavčljive transakcije na omenjenem ozemlju, ne uživa več pravice do vračila DDV na podlagi Osme direktive in tako se uporabi splošno pravilo glede pravice do odbitka, ki je opredeljeno v členu 17 in naslednjih Šeste direktive.

Nacionalna ureditev

8 Odstavek 3a, pododstavek 6, avstrijskega zakona o prometnih davkih iz leta 1994 (Umsatzsteuergesetz, 1994, BGB1. 663/1994) vsebinsko povzema pravila ?lena 9(2)(a) Šeste direktive.

Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

9 Heger je družba s sedežem v Nem?iji in nima poslovalnic v Avstriji. V letih 1997 in 1998 je kupila kvote ribolovnih dovoljenj v Gmundner Traunu, pore?ju v deželi Zgornji Avstriji, od družbe Flyfishing Adventure GmbH (v nadaljevanju: Flyfishing) s sedežem v Avstriji. Imetniki omenjenih ribolovnih dovoljenj imajo pravico do ribolova v dolo?enih obdobjih leta ter na posebnih ribolovnih obmo?jih. Heger je ponovno prodala ta ribolovna dovoljenja ve?jemu številu kupcev s stalnim prebivališ?em v razli?nih državah ?lanicah.

10 Flyfishing je družbi Heger poleg prodajne cene za ribolovna dovoljenja obra?unala še 20 % avstrijskega DDV v višini 252.000 ATS (okoli 18.300 EUR).

11 Heger je decembra 1999 na podlagi dolo?b, ki prenašajo Osmo direktivo v avstrijsko pravo, naslovil na pristojni avstrijski organ zahtevek za vra?ilo DDV, ki je bil pla?an v zvezi s pridobitvijo ribolovnih dovoljenj v letih 1997 in 1998.

12 Iz predložitvene odlo?be izhaja, da je bil ta zahtevek zavrnjen z obrazložitvijo, da bi preprodaja ribolovnih dovoljenj družbe Heger njenim strankam pomenila opravljanje storitev v zvezi z nepremi?ninami, ki se nahajajo v Avstriji, tako da se vra?ilo pla?anega vstopnega DDV ne bi moglo izvesti.

13 Heger je vložila pritožbo zoper odlo?itev pri Verwaltungsgerichtshof, ki je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je priznanje pravice do ribarjenja v obliki odpla?nega prenosa ribolovnih dovoljenj ,opravljanje storitev v zvezi z nepremi?ninami' v smislu ?lena 9(2)(a) [Šeste direktive]?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

14 Predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 9(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da pomeni pridobitev pravice do ribarjenja v obliki odpla?nega prenosa ribolovnih dovoljenj na dolo?enem ribolovnem obmo?ju opravljanje storitev v zvezi z nepremi?ninami.

15 V tem pogledu je treba opomniti, da ?len 9(1) Šeste direktive vsebuje splošno pravilo, s katerim se dolo?i dav?na navezna okoliš?ina, medtem ko je v odstavku 2 istega ?lena navedena vrsta posebnih dav?nih naveznih okoliš?in.

16 Glede razmerja med prvima odstavkoma ?lena 9 Šeste direktive je Sodiš?e že odlo?ilo, da odstavek 1 nikakor ne prevlada nad odstavkom 2 te dolo?be. V vsakem primeru je treba postaviti vprašanje, ali ta ustreza kateremu izmed primerov, omenjenih v ?lenu 9(2) te direktive. ?e ne, potem je položaj zajet z odstavkom 1 (glej v tem smislu sodbi z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C?327/94, Recueil, str. I-4595, to?ka 21, in z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, to?ka 33).

17 Zato se ?len 9(2)(a) Šeste direktive ne sme obravnavati kot izjeme od splošnega pravila, ki bi jo bilo treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI, C?108/00, Recueil, str. I?2361, to?ka 17).

18 Tako je treba preveriti, ali je transakcija, kakršna je v postopku v glavni stvari, zajeta v ?lenu

9(2) Šeste direktive. Da bi se preprodaja omenjenih ribolovnih dovoljenj lahko obravnavala kot opravljanje storitev v zvezi z nepremi?ninami v smislu ?lena 9(2)(a) Šeste direktive, je najprej potrebno, da prenos teh pravic pomeni „opravljanje storitev“ in da se lahko deli ribolovnega obmo?ja, na katere se nanašajo ribolovna dovoljenja, uvrstijo med „nepremi?nine“.

19 Kot je navedla generalna pravobranilka v to?kah 28 in 29 sklepnih predlogov, ?e Republika Avstrija ni uporabila mo?nosti, podeljene dr?avam ?lanicam s ?lenom 5(3) Šeste direktive, v smislu katerega lahko dr?ava ?lanica dolo?ene stvarne pravice na nepremi?ninah in dolo?ene stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabe stvari, obravnava kot „premo?enje v stvarih“, se odpla?nega prenosa pravic do ribarjenja, kakor v postopku v glavni stvari, ne more opredeliti kot dobavo blaga v smislu ?lena 5(1) Šeste direktive. Omenjeni prenos pomeni torej opravljanje storitev v smislu ?lena 6(1) te direktive.

20 Glede pojma „nepremi?nina“ je treba poudariti, da je ena izmed njegovih bistvenih zna?ilnosti ta, da se navezuje na dolo?en del ozemlja. V tem smislu je Sodiš?e že odlo?ilo, da je lahko trajno razmejeno zemljiš?e, ?eprav je preplavljeno, opredeljeno kot nepremi?nina (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, ZOdl., str. I?1527, to?ka 34).

21 Pravice do ribarjenja, kot so te, ki jih je pridobila in preprodala Heger, omogo?ajo njihovo izvajanje na nekaterih dolo?enih predelih zadevnega vodotoka. Te pravice se neprestano obnavljajo in niso povezane s koli?ino vodnega pretoka, vendar pa obstaja povezava z dolo?enimi geografskimi obmo?ji, znotraj katerih se lahko izvajajo, torej s trajno razmejenimi obmo?ji, ki so prekrita z vodo.

22 Zato je treba ribolovna obmo?ja, za katera veljajo ta ribolovna dovoljenja, uvrstiti med nepremi?nine v smislu ?lena 9(2)(a) Šeste direktive.

23 V teh okoliš?inah je treba ugotoviti še, ali je zveza med omenjeno storitvijo in nepremi?nino zadostna. Bilo bi namre? v nasprotju s sistematiko ?lena 9(2)(a) Šeste direktive, ?e bi se na podro?je uporabe tega posebnega pravila uvrstila vsaka storitev, za katero bi obstajala še tako majhna povezava z nepremi?nino, saj je veliko storitev tako ali druga?e povezanih s kako nepremi?nino.

24 Tako samo opravljanje storitev, ki imajo dovolj neposredno zvezo z nepremi?nino, spada v okvir 9(2)(a) ?lena Šeste direktive. Taka zveza med drugim zaznamuje vse storitve, omenjene v tej dolo?bi.

25 V središ?u spora o glavni stvari so pravice do ribarjenja, ki jih je mogo?e izvajati samo na zadevnem ribolovnem obmo?ju, in sicer na predelih, ki so izklju?no navedeni na ribolovnih dovoljenjih. Vodotok je torej sestavni del ribolovnega dovoljenja in je kot tak del prenosa pravic do ribarjenja. ?e opravljanje storitev, kot je to v postopku v glavni stvari, vklju?uje prenos pravice do uporabe stvari, v tem primeru ribolovnega obmo?ja, je ta nepremi?nina osrednji in nepogrešljiv del navedene storitve. Poleg tega se kraj, kjer je nepremi?nina, ujema s krajem, kjer se opravi kon?na storitev.

26 Iz vseh teh dejstev izhaja, da obstaja zadostna neposredna zveza med prenosom pravic do ribarjenja ter predeli vodotoka, na katere se te pravice do ribarjenja nanašajo. Posledi?no je taka storitev, kot jo je opravil Heger, povezana z nepremi?nino v smislu ?lena 9(2)(a) Šeste direktive.

27 Torej je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je odplačni prenos ribolovnih dovoljenj, s katerimi ima imetnik pravico do ribarjenja, opravljanje storitev v zvezi z nepremižninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive.

Stroški

28 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

Priznanje pravice do ribarjenja v obliki odplačnega prenosa ribolovnih dovoljenj pomeni opravljanje storitev v zvezi z nepremižninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.