

V?c C-166/05

Heger Rudi GmbH

v.

Finanzamt Graz-Stadt

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)]

„Šestá sm?rnice o DPH – Da?ová p?íslušnost – ?lánek 9 – Poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti – P?evod práv k rybolovu v ur?itém úseku vodního toku“

Stanovisko generální advokátky E. Sharpston p?ednesené dne 7. b?ezna 2006

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 7. září 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Poskytování služeb

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 9 odst. 2 písm. a)]

P?evod práva chytat ryby formou p?evodu povolení k chytání ryb za protipln?ní p?edstavuje poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu.

Práva chytat ryby, totiž mohou být vykonávána jen ve spojení s p?íslušnou ?ekou a jen na úsecích této ?eky, které jsou uvedeny v povolení, samotný vodní tok p?edstavuje zakládající znak povolení k chytání ryb, a tím i pro p?evod práv chytat ryby. V rozsahu, ve kterém spo?ívá takové poskytování služeb, v p?evodu práva na užívání samotné nemovitosti, jakou je ?eka, p?edstavuje tato nemovitost úst?ední a nepostradatelný prvek uvedeného poskytování služeb. Krom toho místo, na kterém se nemovitost nachází, odpovídá místu kone?ného využití služby. Ze všech t?chto skute?ností vyplývá, že existuje dostate?ná p?ímá souvislost mezi p?evodem práv chytat ryby a úseky vodního toku, ke kterým se tato práva váží.

(viz body 25–27 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

7. září 2006 (*)

„Šestá sm?rnice o DPH – Da?ová p?íslušnost – ?lánek 9 – Poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti – P?evod práv k rybolovu v ur?itém úseku vodního toku“

Ve v?ci C?166/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) ze dne 31. března 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 13. dubna 2005, v řízení

Heger Rudi GmbH

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (zpravodaj) a U. Lõhmus, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,

– za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. března 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Heger Rudi GmbH (dále jen „Heger“) a Finanzamt Graz-Stadt, právním nástupcem Finanzdirektion für die Steiermark, ve věci žádosti o vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené v souvislosti s převodem povolení k chytání ryb.

Právní rámec

Právo Společenství

3 Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se „dodáním zboží“ rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Podle odst. 3 písm. a) a b) tohoto článku mohou členské státy považovat za „hmotný majetek“ rovněž „určitá práva k nemovitostem“ a „věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti“.

4 Článek 6 odst. 1 šesté směrnice definuje poskytování služeb jako „jakékoliv plnění, které

není dodáním zboží ve smyslu § 5. Taková plnění mohou mezi jiným zahrnovat „postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad či nikoli“ nebo „závazek zdržet se určitého jednání nebo snášet určité jednání či situaci“.

5 § 9 odst. 1 uvedené směrnice stanoví následující obecné pravidlo:

„Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.“

6 § 9 odst. 2 šesté směrnice stanoví určitý počet odchýlných pravidel. Písmeno a) tohoto ustanovení tak stanoví:

„Za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází.“

7 Úprava vrácení DPH týkající se přeshraničních plnění je stanovena v osmé směrnici Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice“). Z této směrnice v podstatě vyplývá, že právo na vrácení DPH na vstupu vzniká, pokud je osoba povinná k dani usazena v jiném členském státě a na území státu, ve kterém byla vybrána DPH na vstupu, neuskutečnila žádné další zdanitelné plnění. Naopak pokud osoba povinná k dani následně uskutečnila další zdanitelná plnění na tomto území, nemá již podle osmé směrnice právo na vrácení DPH, neboť tehdy se uplatní obecná úprava odpůtu daní podle § 17 a následujících šesté směrnice.

Vnitrostátní právní předpisy

8 Odstavec 3a šestý pododstavec rakouského zákona z roku 1994 o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994) v podstatě přebírá ustanovení § 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

Přvodní řízení a předběžná otázka

9 Heger je společnost usazenou v Německu, která v Rakousku nemá provozovnu. V letech 1997 a 1998 zakoupila Heger kvóty na chytání ryb pro řeku Gmundner Traun, řeku nacházející se v Horním Rakousku, od společnosti usazené v Rakousku, Flyfishing Adventure GmbH (dále jen „Flyfishing“). Uvedená povolení opravovala jejich držitele k chytání ryb na určitých úsecích této řeky v určitých ročních obdobích. Heger následně prodala tato povolení velkému počtu kupujících usazených v různých členských státech.

10 Flyfishing fakturovala Heger vedle prodejní ceny za povolení k chytání ryb rakouskou DPH ve výši 20 %, celkem ve výši 252 000 ATS (tedy asi 18 300 eur).

11 V prosinci 1999 požádala Heger příslušný rakouský orgán o vrácení DPH zaplacené za nákup povolení k chytání ryb v letech 1997 a 1998 na základě ustanovení, kterými byla do rakouského práva provedena osmá směrnice.

12 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato žádost byla zamítnuta na základě toho, že následný prodej povolení k chytání ryb Heger jejím zákazník?m p?edstavoval poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti umístěné v Rakousku, takže nebylo možné provést vrácení DPH zaplacené na vstupu.

13 Heger podala proti tomu rozhodnutí žalobu k Verwaltungsgerichtshof, který se rozhodl řízení p?erušit a položit Soudnímu dvoru následující p?edběžnou otázku:

„P?edstavuje p?evod práva chytat ryby formou p?evodu povolení k chytání ryb za protiplnění „poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti“ ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. a) [šesté sm?rnice]?“

K p?edběžné otázce

14 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že p?evod povolení k chytání ryb v ?ece za protiplnění p?edstavuje poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu tohoto ustanovení.

15 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že ?l. 9 odst. 1 šesté sm?rnice obsahuje obecné pravidlo pro určení místa daňové p?íslušnosti, zatímco odstavec 2 tohoto ?lánku uvádí řadu zvláštních p?íslušností.

16 Pokud jde o vztah mezi prvními dvěma odstavci ?lánku 9 šesté sm?rnice, Soudní dv?r již rozhodl, že odstavec 1 nemá p?ednost p?ed odstavcem 2 tohoto ?lánku. V každém p?ípadě je třeba zkoumat, zda se jedná o jeden z p?ípad? upravených v ?l. 9 odst. 2 této sm?rnice. Pokud tomu tak není, na uvedenou situaci se vztahuje ?l. 9 odst. 1 (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C?327/94, Recueil, s. I?4595, bod 21, a ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C?41/04, Sb. rozh. s. I?9433, bod 33).

17 Z toho vyplývá, že ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice nesmí být považován za výjimku z obecného pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. března 2001, SPI, C?108/00, Recueil, s. I?2361, bod 17).

18 Je tedy namístě posoudit, zda takové plnění, jako je plnění dotčené v p?vodním řízení, může spadat pod ustanovení ?l. 9 odst. 2 šesté sm?rnice. Proto, aby mohl být následný prodej dotčených povolení k chytání ryb považován za poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, musí nejprve p?evod těchto práv p?edstavovat „poskytování služeb“ a úseky řeky, kterých se povolení k chytání ryb týká, musí být možné kvalifikovat jako „nemovitost“.

19 Jak uvedla generální advokátka v bodech 28 a 29 svého stanoviska, vzhledem k tomu, že Rakouská republika nevyužila možnosti poskytnuté ?l. 5 odst. 3 šesté sm?rnice ?lenským stát?m považovat určitá práva k nemovitostem, jakož i věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti, za „hmotný majetek“, nemůže být p?evod povolení k chytání ryb za protiplnění, o který jde v p?vodním řízení, kvalifikován jako dodání zboží ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice. Uvedený p?evod tedy p?edstavuje poskytování služeb ve smyslu ?l. 6 odst. 1 této sm?rnice.

20 Co se týče pojmu „nemovitost“, je třeba poukázat na to, že jedním z podstatných znaků nemovitosti je, že se váže k určité části zemského povrchu. V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že trvalým způsobem vymezené území může být kvalifikováno jako nemovitost, i když je zatopeno (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 34).

21 Práva chytat ryby, která Heger získala a následně prodala, umožňují vykonávat takové právo na určitých vymezených úsecích dotčeného vodního toku. Tato práva se nevztahují na množství vody, které protéká a neustále se obnovuje, nýbrž na určité geografické oblasti, na kterých mohou být uvedena práva vykonávána, vztahující se tak k trvale vymezené ploše, která je pokryta vodou.

22 V důsledku toho musí být úseky řeky, na které se vztahují uvedená povolení k chytání ryb, považovány za nemovitost ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

23 Za těchto okolností je třeba ještě zkoumat, zda existuje dostatečný vztah dotčené služby k této nemovitosti. Odporovalo by totiž systematické čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, pokud by do rozsahu působnosti tohoto zvláštního pravidla spadalo každé poskytování služeb pouze z toho důvodu, že vykazuje vztah, i když jen velmi slabý, k nemovitosti, neboť mnoho služeb se tím i oním způsobem k nemovitosti vztahuje.

24 Pod článkem 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice proto spadá jen takové poskytování služeb, které vykazuje dostatečný přímý vztah k nemovitosti. Takovýto vztah ostatně charakterizuje všechna poskytování služeb vyjmenovaná v tomto ustanovení.

25 Práva chytat ryby, která jsou předmětem povodního řízení, mohou být vykonávána jen ve spojení s příslušnou řekou a jen na úsecích této řeky, které jsou uvedeny v povolení. Samotný vodní tok tedy představuje základající znak povolení k chytání ryb, a tím i pro převod práv chytat ryby. V rozsahu, ve kterém spočívá takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná v povodním řízení, v převodu práva na užívání samotné nemovitosti, jakou je řeka, představuje tato nemovitost ústřední a nepostradatelný prvek uvedeného poskytování služeb. Krom toho místo, na kterém se nemovitost nachází, odpovídá místu konečného využití služby.

26 Ze všech těchto skutečností vyplývá, že existuje dostatečný přímý souvislost mezi převodem práv chytat ryby a úseci vodního toku, ke kterým se tato práva váží. V důsledku toho se taková služba, jako ta, kterou poskytuje Heger, vztahuje k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

27 Na předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že poskytnutí práva chytat ryby formou převodu povolení k chytání ryb za protiplnění představuje poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

K nákladnému řízení

28 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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:

Převod práva chytat ryby formou převodu povolení k chytání ryb za protiplnění představuje poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) 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 prodaného

hodnoty: jednotný základ dan?.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.