

Lieta C-166/05

Heger Rudi GmbH

pret

Finanzamt Graz-Stadt

[*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

Sest? PVN direkt?va – Nodok?u piesaiste – 9. pants – Ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšana – Zvejas ties?bu nodošana attiec?b? uz noteiktu ?densteces da?u

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodoklis – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Pakalpojumu sniegšana

(Padomes Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts)

Tas, ka ties?bas uz zveju tiek nodotas par maksu, ir ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšana Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

Zvejas ties?bas var tikt ?stenotas tikai saist?b? ar attiec?go upi un taj?s š?s upes da??s, kuras ir nor?d?tas at?auj?, pati upe ir tikai zvejas at?aujas un t?tad zvejas ties?bu nodošanas sast?vda?a. Tikt?l, cikt?l pakalpojumu sniegšana sast?v no t?da ?pašuma, kas ir upe, lietošanas ties?bu nodošanas, šis nekustamais ?pašums ir galvenais elements un tas nav nodal?ms no min?t? pakalpojuma. Turkl?t vieta, kur? atrodas nekustamais ?pašums, atbilst gal?gajai pakalpojuma izmantošanas vietai. No visiem šiem faktiem izriet, ka starp zvejas ties?bu nodošanu un t?m upes da??m, uz kur?m š?s ties?bas attiecas, past?v pietiekami tieša saikne.

(sal. ar 25.–27. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2006. gada 7. septembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – Nodok?u piesaiste – 9. pants – Ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšana – Zvejas ties?bu nodošana attiec?b? uz noteiktu ?densteces da?u

Lieta C-166/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2005. gada 31. mart? un kas Ties? re?istr?ts 2005. gada 13. apr?l?, tiesved?b?

Heger Rudi GmbH

pret

Finanzamt Graz-Stadt.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [A. Rosas], tiesneši J. Malenovskis [J. Malenovský], S. fon B?rs [S. von Bahr], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referents) un U. Lehmušs [U. L?hmus],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekret?rs R. Grass [R. Grass],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], p?rst?vis, kuram pal?dz Dž. de Bellis [G. De Bellis], *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [D. Triantafyllou], p?rst?vis,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus tiesas s?d? 2006. gada 7. mart?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”) 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis l?gums tika iesniegts pr?vas starp *Heger Rudi GmbH* (turpm?k tekst? – “Heger”) un *Finanzamt Graz-Stadt* k? *Finanzlandesdirektion für die Steiermark* ties?bu p?r??m?ju, ietvaros par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”), kas tika samaks?ts saist?b? ar zvejas at?aujas nodošanu, atmaks?šanas iesniegumu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu ties?bas

3 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punktam “pre?u pieg?de” noz?m? “ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam”. Iev?rojot š? paša panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu, “par materi?lu ?pašumu” dal?bvalstis var uzskat?t “noteiktas da?as nekustam? ?pašum?” un “lietu ties?bas, kas dod to tur?t?jam nekustam? ?pašuma lietot?ja ties?bas”.

4 Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkt? “pakalpojumu sniegšana” ir defin?ta k? “jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de 5. panta izpratn?”. Š?ds dar?jums cita starp? var ietvert “nemateri?l? ?pašuma nodošanu neatkar?gi no t?, vai tas ir t?da dokumenta priekšmets, kurš rada ?pašumties?bas”, vai “pien?kumu attur?ties no k?das darb?bas vai pie?aut k?du darb?bu vai

situāciju”.

5 Minutis direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikta šāda vispārīgā norma:

“Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgās iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.”

6 Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts ir minēts noteikts skaits izņēmuma normu. Tādējādi saskaņā ar minētās normas a) apakšpunktu:

“Ar nekustamo pašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta, ieskaitot nekustamo pašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, kā arī būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumus, ir vieta, kur atrodas pašums.”

7 Noteikumi par PVN atmaksu attiecībā uz pārrobežu piegādēm tiek regulēti ar Padomes 1979. gada 6. decembra Astotā direktīvā 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp., turpmāk tekstā – “Astotā direktīva”). No šīs direktīvas pārceltības izriet, ka tiesības uz priekšnodokļa samaksāt PVN atmaksu rodas, kad nodokļu maksātājs ir nodibinājis citā dalībvalstī un pārc tam nav veicis darījumus, kas apliekami ar PVN to valsts teritorijā, kurā ir ticis saņemts PVN kā priekšnodokļa maksājums. Savukārt, ja nodokļu maksātājs iepriekš ir veicis šajā teritorijā ar nodokli apliekamus darījumus, tam saskaņā ar Astotā direktīvu vairāk nav tiesību uz PVN atmaksu, jo ir piemērojama vispārīgā norma par atskaitījumiem, kas ir ietverta Sestās direktīvas 17. un turpmākajos pantos.

Valsts tiesību akti

8 Austrijas 1994. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz, BGBl/663/1994*) 3.a punkta 6. daļā pārceltības ir piemērojami Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta noteikumi.

Pamata tiesvedība un prejudiciālais jautājums

9 Hegeris sabiedrība ar juridisko adresi Vācijā, kas neveic uzņēmējdarbību Austrijā. 1997. un 1998. gadā Hegeris iegādājās zvejas atļaujas kvotas attiecībā uz Augšaustrijā atrodošos Gmundertraunas [*Gmunder Traun*] upi no sabiedrības ar juridisko adresi Austrijā *Flyfishing Adventure GmbH* (turpmāk tekstā – “*Flyfishing*”). Ar minētajām atļaujām to turētājiem bija jāauts zvejot pašās šīs upes zonās noteiktos gada laikos. Hegeris šīs atļaujas bija pārdēvusi tīlākam lielumam skaitam pircēju ar atrašanās vietu dažādās dalībvalstīs.

10 Papildus attiecīgo atļauju pārdošanas cenai *Flyfishing* iekāva Hegeris rēķinā Austrijas PVN 20% apmērā par kopējo summu ATS 252 000 (proti, EUR 18 300).

11 1999. gada decembrī Hegeris nosūtīja kompetentajai Austrijas iestādei iesniegumu par PVN, ko tā bija samaksājusi par 1997. un 1998. gadā veiktajām zvejas atļauju iegādēm, atmaksāšanu, pamatojoties uz noteikumiem par Astotās direktīvas transponēšanu Austrijas tiesībās.

12 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka šis iesniegums tika noraid?ts, pamatojoties uz to, ka *Heger* veikt? at?auju t?l?kp?rdošana t?s klientiem bija pakalpojuma sniegšana, kas saist?ta ar Austrij? atrodošos ?pašumu, un t?d?j?di tai nevar?ja tikt atmaks?ts priekšnodokl? samaks?tais PVN.

13 *Heger* c?la pras?bu pret šo l?mumu *Verwaltungsgerichtshof* [Administrat?v? tiesa], kas pie??ma l?mumu aptur?t tiesved?bu liet? un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai tas, ka ties?bas uz zveju tiek nodotas par maksu, ir “ar nekustamo ?pašumu saist?ta pakalpojumu sniegšana” [Sest?s direkt?vas] 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

14 Iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas jaut?, vai Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d? noz?m?, ka zvejas at?auju, kas attiecas uz upi, nodošana par maksu ir ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšana š?s normas izpratn?.

15 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? ir ietverta visp?r?ja norma, nosakot nodok?u piesaistes vietu, kaut gan š? paša panta 2. punkt? ir nor?d?ta virkne specifisku nodok?u piesaistu.

16 Attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 9. panta divu pirmo punktu savstarp?jo saist?bu Tiesa jau ir nospriedusi, ka 1. punktam nek?d? m?r? nav augst?ks sp?ks par š? paša noteikuma 2. punktu. Katr? konkr?taj? gad?jum? ir j?uzdod jaut?jums, vai tas atbilst k?dam no š?s direkt?vas 9. panta 2. punkt? min?tajiem gad?jumiem; pret?j? gad?jum? uz min?to situ?ciju ir attiecin?ms 9. panta 1. punkts (šaj? sakar? skat. Tiesas 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C? 327/94 *Dudda*, *Recueil*, I?4595. lpp., 21. punkts, k? ar? 2005. gada 27. oktobra spriedumu liet? C?41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, Kr?jums, I?9433. lpp., 33. punkts).

17 No t? izriet, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts nav j?uzskata par iz??mumu no visp?r?jas normas, kas b?tu j?interpret? šauri (šaj? sakar? skat. Tiesas 2001. gada 15. marta spriedumu liet? C?108/00 *SPI*, *Recueil*, I?2361. lpp., 17. punkts).

18 T?tad ir j?p?rbauda, vai uz t?du dar?jumu k? pamata liet? var tikt attiecin?ts Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkts. Lai attiec?go zvejas at?auju t?l?kp?rdošanu var?tu uzskat?t par ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšanu Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?, pirmk?rt, nepieciešams, lai š? ties?bu nodošana b?tu “pakalpojumu sniegšana” un, otrk?rt, lai upes da?as, uz kur?m attiecas at?aujas, var?tu tikt kvalific?tas par “nekustamo ?pašumu”.

19 K? to atz?m?ja ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 28. un 29. punkt?, tikt?l, cikt?l neš?iet, ka Austrijas Republika b?tu izmantojusi šo ar Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punktu pieš?irto iesp?ju – noteiktas da?as nekustam? ?pašum?, k? ar? atseviš?as lietu ties?bas, kas dod to tur?t?jam nekustam? ?pašuma lietot?ja ties?bas, uzskat?t par materi?lu ?pašumu – attiec?go zvejas ties?bu nodošana par maksu nevar tikt kvalific?ta par pre?u pieg?di Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkta izpratn?. T?tad min?t? nodošana ir pakalpojumu sniegšana š?s direkt?vas 6. panta 1. punkta izpratn?.

20 Attiec?b? uz “nekustam? ?pašuma” j?dzienu ir j?atz?m?, ka viena no š?da ?pašuma rakstur?gaj?m paz?m?m ir t?, ka tas ir saist?ts ar noteiktu zemes virsmas da?u. Šaj? sakar? Tiesa jau ir nospriedusi, ka past?v?gi norobežota zemes virsma, pat ja to sedz ?dens, var tikt kvalific?ta par nekustamo ?pašumu (šaj? sakar? skat. Tiesas 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C?428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*

, Krājums, l?1527. lpp., 34. punkts).

21 T?das ties?bas uz zveju, k?das ieg?d?j?s un t?l?kp?rdeva *Heger*, ??va ?stenot š?s ties?bas attiec?b? uz attiec?g?s upes atseviš??m, noteikt?m da??m. Š?s ties?bas, kuras attiec?s nevis uz up? esošo ?dens daudzumu, kas nep?rtraukti atjaunojas, bet uz atseviš??m ?eogr?fisk?m zon?m, kur?s min?t?s ties?bas var?ja tikt ?stenotas, bija saist?tas ar past?v?gi norobežotu virsmu, ko sedz ?dens.

22 T?d?j?di upes da?as, uz kur?m attiec?s š?s zvejas at?aujas, bija j?uzskata par nekustamiem ?pašumiem Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

23 Pie š?diem apst?k?iem ir v?lreiz j?p?rbauda, vai saikne, kas attiec?go pakalpojumu vieno ar šiem nekustamiem ?pašumiem, ir pietiekama. Tas b?tu pretrun? Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta j?gai – attiecin?t š?s speci?l?s normas piem?rošanas jomu uz jebk?da veida pakalpojuma sniegšanu, ja vien šai pakalpojuma sniegšanai ir k?da saikne, kaut vai t? ir niec?ga, ar nekustamo ?pašumu, t? k? liels skaits pakalpojumu vien? vai otr? veid? ir saist?ti ar nekustamo ?pašumu.

24 T?tad tikai uz to pakalpojumu sniegšanu, kam ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo ?pašumu, attiecas Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts. Š?da saikne tostarp raksturo visu t?da veida pakalpojumu sniegšanu, k?di ir uzskait?ti min?taj? norm?.

25 Š?s pamata pr?vas pamat? esoš?s zvejas ties?bas var tikt ?stenotas tikai saist?b? ar attiec?go upi un taj?s š?s upes da??s, kuras ir nor?d?tas at?auj?. Pati upe ir tikai zvejas at?aujas un t?tad zvejas ties?bu nodošanas sast?vda?a. Tikt?l, cikt?l t?da pakalpojumu sniegšana k? attiec?gaj? pamata liet? sast?v no t?da ?pašuma, kas ir upe, lietošanas ties?bu nodošanas, šis nekustamais ?pašums ir galvenais elements un tas nav nodal?ms no min?t? pakalpojuma. Turkl?t vieta, kur? atrodas nekustamais ?pašums, atbilst gal?gajai pakalpojuma izmantošanas vietai.

26 No visiem šiem faktiem izriet, ka starp zvejas ties?bu nodošanu un t?m upes da??m, uz kur?m š?s ties?bas attiecas, past?v pietiekami tieša saikne. T?d?j?di t?ds pakalpojums k? *Heger* sniegtais ir saist?ts ar nekustamo ?pašumu Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

27 T?d?j?di uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka tas, ka ties?bas uz zveju tiek nodotas par maksu, ir ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšana Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

Par ties?šan?s izdevumiem

28 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

Tas, ka ties?bas uz zveju tiek nodotas par maksu, ir ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšana Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.