

Sprawa C-166/05

Heger Rudi GmbH

przeciwko

Finanzamt Graz-Stadt

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Szósta dyrektywa VAT – Miejsce opodatkowania – Artykuł 9 – świadczenie usług związanych z nieruchomościami – Przeniesienie prawa do połowu ryb na określonej części rzeki

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – świadczenie usług

(dyrektywa Rady 77/388, art. 9 ust. 2 lit. a))

Przeniesienie prawa do dokonywania połowów w formie odpłatnej cesji zezwoleń na dokonywanie połowów stanowi świadczenie usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych.

W istocie, ponieważ prawa do dokonywania połowów mogły być wykonywane jedynie w związku z daną rzeką i na częściach tej rzeki wskazanych w zezwoleniach, sama rzeka stanowi konstytutywny element zezwolenia na dokonywanie połowów, a co się z tym wiąże także przeniesienia prawa do dokonywania połowów. W zakresie, w jakim świadczenie usług polega na cesji praw do korzystania z dobra takiego, jakim jest rzeka, nieruchomością ta stanowi centralny i nieodzowny element tego świadczenia. Ponadto miejsce, w którym połowa jest nieruchomością, odpowiada miejscu ostatecznego skorzystania z usługi. Z powyższego wynika, iż istnieje wystarczający bezpośredni związek pomiędzy cesją praw do dokonywania połowów a częściami rzeki, których te prawa dotyczą.

(por. pkt 25–27 i sentencja)

z dnia 7 września 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Miejsce opodatkowania – Artykuł 9 – świadczenie usług związanych z nieruchomościami – Przeniesienie prawa do połowu ryb na określonej części rzeki

W sprawie C-166/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 31 marca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 kwietnia 2005 r., w postępowaniu:

Heger Rudi GmbH

przeciwko

Finanzamt Graz-Stadt

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i U. Lohmus, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania Heger Rudi GmbH (zwanego dalej „Heger”) przeciwko Finanzamt Graz-Stadt, który wstąpił w miejsce Finanzlandesdirektion für die Steiermark, w przedmiocie wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej, zapłaconego w związku z cesją zezwolenia na dokonywanie połowów.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy przez „dostawę towarów” należy rozumieć „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] w całości”. Zgodnie z ust. 3 lit. a) i b) tego samego artykułu państwa członkowskie mogą uznać za „dobra materialne” odpowiednio „niektóre udziały w nieruchomościach [określone prawa do nieruchomości]” oraz „prawa rzeczowe dające uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości”.

4 Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy definiuje świadczenie usług jako „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”. Czynność taka może polegać między innymi na „przeniesieniu [u] dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienie tego prawa [czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem]” lub na „zobowiązaniu do zaniechania działania lub jego tolerowania [lub znoszenia działania bądź stanu]”.

5 Artykuł 9 ust. 1 ustanawia następujące zasady ogólne:

„Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczono usługi, w przypadku braku takiego miejsca [...], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

6 Artykuł 9 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanawia kilka zasad szczególnych. Otóż zgodnie z pkt a) tego przepisu:

„Za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w szczególności w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważa się bądź miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość”.

7 Warunki zwrotu podatku VAT dotyczącej dostaw transgranicznych są uregulowane przez ósmą dyrektywę Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, str. 11, zwaną dalej „ósmą dyrektywą”). Zasadniczo z dyrektywy tej wynika, że prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT powstaje wówczas, gdy podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim nie dokonał żadnej czynności podlegającej podatkowi VAT na terytorium państwa, w którym naliczony podatek VAT został pobrany. Z kolei, w sytuacji gdy podatnik dokonał następnie czynności podlegających opodatkowaniu na tym terytorium, nie będzie on korzystał już z prawa do zwrotu podatku VAT na podstawie ósmej dyrektywy, ponieważ znajdzie zastosowanie ogólna zasada odliczania, ustanowiona w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy.

Uregulowanie krajowe

8 Paragraf 3a zdanie 6 Umsatzsteuergesetz 1994 (austriackiej ustawy w sprawie podatku obrotowego z 1994 r., BGBl. nr 663/1994) zasadniczo stanowi powtórzenie art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 Heger jest spółką, której siedziba znajduje się w Niemczech i która nie ma zakładu w

Austrii. W latach 1997 i 1998 Heger odkupiła zezwolenia obejmujące kwoty połowowe dotyczące Gmundner Traun, rzeki znajdującej się w Górnej Austrii, od spółki Flyfishing Adventure GmbH (zwanej dalej „Flyfishing”) mającej siedzibę w Austrii. Zezwolenia te upoważniały ich posiadacza do dokonywania połowów w specjalnych strefach tej rzeki w określonych okresach roku. Heger odsprzedawała te zezwolenia dużej liczbie nabywców mających siedziby w różnych państwach członkowskich.

10 Poza cenę sprzedaży tych zezwoleń Flyfishing zafakturowała na Heger podatek VAT według 20% stawki austriackiej, w łącznej wysokości 252 000 ATS (to jest w kwocie ok. 18 300 EUR).

11 W grudniu 1999 r. Heger zwróciła się do właściwego austriackiego organu władzy z wnioskiem o dokonanie zwrotu podatku VAT zapłaconego w związku z nabyciem zezwoleń na dokonywanie połowów w latach 1997 i 1998 w oparciu o przepisy transponujące ósmą dyrektywę do prawa austriackiego.

12 Z postanowienia odsyłającego wynika, że wniosek ten został oddalony na tej podstawie, iż odsprzedaż zezwoleń na dokonywanie połowów przez Heger jej klientom stanowiła świadczenie usług związanych z nieruchomością położoną w Austrii, a tym samym nie mogła ubiegać się o zwrot naliczonego podatku VAT.

13 Heger wniosła odwołanie od tej decyzji do Verwaltungsgerichtshof, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przeniesienie prawa do dokonywania połowów w formie odpłatnej cesji zezwoleń na dokonywanie połowów stanowi »świadczenie usług związanych z nieruchomościami« w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit a) [szóstej dyrektywy]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Sąd krajowy zasadniczo usiłuje ustalić, czy art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że odpłatna cesja zezwoleń na dokonywanie połowów dotyczących danej rzeki stanowi świadczenie usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu tego przepisu.

15 W tym zakresie należy przypomnieć, iż art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy zawiera ogólną zasadę regulującą miejsce opodatkowania, podczas gdy ust. 2 tego artykułu wymienia szereg zasad szczególnych.

16 Co się tyczy stosunku pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 9, Trybunał orzekł już, że nie istnieje jakiejkolwiek pierwszeństwo ust. 1 przed ust. 2 tego artykułu. W każdym przypadku należy bowiem postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy. Jeżeli tak nie jest, zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1 (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 21 oraz z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV i OV Bank, Rec. str. I-9433, pkt 33).

17 Wynika z tego, iż art. 9 ust. 2 lit. a) nie należy uznawać za wyjątek od zasady ogólnej i interpretować w sposób wąski (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00, Rec. str. I-2361, pkt 17).

18 W związku z powyższym należy zbadać, czy czynność, z którą mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, może zostać objęta art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy. Aby

odsprzedaż, zezwolenie na dokonywanie pówódw może być uznane za świadczenie usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, w pierwszej kolejności należałoby ustalić, iż przeniesienie praw stanowi „świadczenie usług” oraz czy rzeki, których dotyczy zezwolenie na dokonywanie pówódw, mogą zostać zakwalifikowane jako „nieruchomości”.

19 Zgodnie z tym, co zauważa rzecznik generalny w pkt 28 i 29 przedstawionej przez niego opinii, ponieważ nie wydaje się, iż Republika Austrii skorzystała z przyznanego państwom członkowskim w art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy prawa do uznania za „dobra materialne” niektórych praw do nieruchomości, a także określonych praw rzeczowych dających uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości, to sporna w postępowaniu przed sądem krajowym odpłatna cesja praw do dokonywania pówódw nie może zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Cesja ta stanowi zatem świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 tej dyrektywy.

20 Jeżeli chodzi o pojęcie „nieruchomości”, to należy zauważyć, iż jedną z jej istotnych cech jest to, iż jest związana z określoną częścią powierzchni ziemi. W tym względzie Trybunał orzekł, że trwale wydzielony teren, nawet gdy pokryty jest wodą, może zostać zakwalifikowany jako nieruchomość (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbåd havn, Rec. str. I-1527, pkt 34).

21 Prawa do dokonywania pówódw, takie jak prawa nabywane i odsprzedawane przez Heger, ich wykonywanie na określonej części danej rzeki. Prawa te nie dotyczą określonej ilości wody przepływającej w rzece, która nieustannie się wymienia, lecz określonego obszaru geograficznego, na którym owe prawa mogą być wykonywane, i są w ten sposób związane z określoną powierzchnią pokrytą wodą, wydzieloną w sposób trwały.

22 W związku z tym części rzeki, których dotyczy zezwolenie na dokonywanie pówódw, powinny być uznane za nieruchomości w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

23 W tych okolicznościach należy zbadać jeszcze, czy związek między tymi nieruchomościami jest wystarczający. W rzeczywistości bowiem sprzeczne z systematyką art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy byłoby dopuszczenie, aby w zakresie tej zasady szczególnej mieściło się każde świadczenie usług, które pozostaje w jakimkolwiek, nawet niewielkim związku z nieruchomością, ponieważ znaczna liczba usług jest mniej lub bardziej związana z nieruchomością.

24 Tym samym jedynie świadczenie usług, które pozostaje w bezpośrednim związku z nieruchomością, mieści się w zakresie art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. W takim związku pozostają wszystkie usługi wymienione w tym przepisie.

25 Prawa do dokonywania pówódw, wokół których koncentruje się postępowanie przed sądem krajowym, mogą być wykonywane jedynie w związku z daną rzeką i na częściach tej rzeki wskazanych w zezwoleniach. Tym samym sama rzeka stanowi zatem konstytutywny element zezwolenia na dokonywanie pówódw, a co się z tym wiąże także przeniesienia prawa do dokonywania pówódw. W zakresie, w jakim świadczenie usług, które – tak jak usługi w postępowaniu przed sądem krajowym – polegają na cesji praw do korzystania z dobra takiego, jakim jest rzeka, nieruchomość ta stanowi centralny i nieodzowny element tego świadczenia. Ponadto miejsce, w którym pówódwa jest nieruchomością, odpowiada miejscu ostatecznego skorzystania z usługi.

26 Z powyższych rozważań wynika, iż istnieje wystarczający bezpośredni związek pomiędzy cesją praw do dokonywania pówódw a częściami rzeki, których te prawa dotyczą. W związku z

tym takie usługi, jak świadczone przez Heger, są usługami związanymi z nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

27 W związku z powyższym na przedstawione pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, iż przeniesienie praw do dokonywania połów w formie odpłatnej cesji zezwoleń na dokonywanie połów stanowi świadczenie usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

28 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Przeniesienie praw do dokonywania połów w formie odpłatnej cesji zezwoleń na dokonywanie połów stanowi świadczenie usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.