

Vec C-166/05

Heger Rudi GmbH

proti

Finanzamt Graz-Stadt

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko)]

„Šiesta smernica o DPH – Miesto daňovej povinnosti – článok 9 – Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom – Prevod práv na chytanie rýb v určitej časti vodného toku“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb

[Smernica Rady 77/388, článok 9 ods. 2 písm. a)]

Prevod práv na chytanie rýb formou odplatného prevodu povolení na chytanie rýb je poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu.

Keďže totiž práva na chytanie rýb môžu byť vykonávané len v súvislosti s dotknutou riekou a len na úsekoch tejto rieky vymenovaných v povoleniach, samotný vodný tok predstavuje základný prvok pre povolenia na chytanie rýb, a teda aj pre prevod práv na chytanie rýb. V rozsahu, v akom poskytovanie služieb spočíva v prevode práv na samotné používanie majetku, ktorým je rieka, predstavuje táto nehnuteľnosť kľúčový a nevyhnutný prvok pre uvedené poskytovanie služby. Navyše miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, sa zhoduje s miestom konečnej spotreby služby. Zo všetkých týchto skutočností vyplýva, že existuje dostatočná priama súvislosť medzi prevodom práv na chytanie rýb a časťami vodných tokov, s ktorými tieto práva súvisia.

(pozri body 25 – 27 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 7. septembra 2006 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Miesto daňovej povinnosti – článok 9 – Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom – Prevod práv na chytanie rýb v určitej časti vodného toku“

Vo veci C-166/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko) z 31. marca 2005 a doručený Súdnemu dvoru 13. apríla 2005, ktorý súvisí s konaním:

Heger Rudi GmbH

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (spravodajca) a U. Lõhmus,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: R. Grass,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 7. marca 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Heger Rudi GmbH (ďalej len „Heger“) a Finanzamt Graz-Stadt, právneho nástupcu Finanzlandesdirektion für die Steiermark, ktorého predmetom je vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej v súvislosti s prevodmi povolení na chytanie rýb.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 V súlade s ?lánkom 5 ods. 1 šiestej smernice sa za „dodávku tovaru“ považuje „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [majetkom ako majiteľ – *neoficiálny preklad*]“. Podľa odseku 3 písm. a) a b) toho istého ?lánku ?lenské štáty môžu za „hmotný majetok“ považovať „určité záujmy [práva – *neoficiálny preklad*] na nehnuteľnom majetku“ a „[vecné – *neoficiálny preklad*] práva poskytujúce ich vlastníčkovi právo na používanie nehnuteľného majetku“.

4 ?lánok 6 ods. 1 šiestej smernice definuje poskytovanie služieb ako „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle ?lánku 5“. Medzi takéto plnenia môžu okrem iného patriť „postúpenia nehnuteľného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo“ alebo „povinnosť vyhnúť sa určitému ?inu alebo tolerovať určitý ?in alebo situáciu [povinnosť zdržať sa určitého konania alebo strpieť určité konanie alebo situáciu – *neoficiálny preklad*]“.

5 ?lánok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje toto všeobecné pravidlo:

„Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik [sídlo svojej hospodárskej ?innosti – *neoficiálny preklad*] alebo kde má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkareň – *neoficiálny preklad*], z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

6 ?lánok 9 ods. 2 šiestej smernice formuluje určitý počet odchylných predpisov. V súlade s písmenom a) tohto ustanovenia:

„Miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov alebo firiem zabezpečujúcich dozor na stavbách, bude miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.“

7 Podmienky vrátenia DPH pri cezhraničných plneniach sú upravené v ôsmej smernici Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ?alej len „ôsma smernica“). Z tejto smernice v podstate vyplýva, že právo na vrátenie DPH na vstupe vzniká, ak platiteľ dane má sídlo v inom ?lenskom štáte a následne nevykonáva plnenie podliehajúce DPH na území štátu, v ktorom bola DPH na vstupe zaplatená. Naopak, pokiaľ platiteľ dane uskutočnil následne zdaniteľné plnenia na tomto území, nemá už podľa ôsmej smernice právo na vrátenie DPH, uplatní sa všeobecné pravidlo o oprave zakotvené v ?lánku 17 a nasledujúcich šiestej smernice.

Vnútroštátna právna úprava

8 § 3a ods. 6 rakúskeho zákona o dani z obratu z roku 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994) v podstate prebral ustanovenia ?lánku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

Konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Heger je spoločnosť so sídlom v Nemecku, ktorá nemá prevádzkareň v Rakúsku. V rokoch 1997 a 1998 kúpila Heger kvóty povolení na chytanie rýb pre Gmundner Traun, rieku nachádzajúcu sa v Hornom Rakúsku, od spoločnosti Flyfishing Adventure GmbH (?alej len „Flyfishing“) so sídlom v Rakúsku. Tieto povolenia oprávňovali ich držiteľov na chytanie rýb na určitých úsekoch tejto rieky v určitých ročných obdobiach. Heger potom tieto povolenia predala veľkému počtu kupujúcich usadených v rôznych ?lenských štátoch.

10 Ku kúpnej cene za dotknuté povolenia Flyfishing fakturovala Heger rakúsku DPH vo výške

20 % v celkovej výške 252 000 ATS (teda asi 18 300 eur).

11 V decembri 1999 Heger zaslala príslušnému rakúskemu orgánu žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej za nákup povolení na chytanie rýb v rokoch 1997 a 1998 podľa ustanovení, ktorými bola do rakúskeho práva prebraná ôsma smernica.

12 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že táto žiadosť bola zamietnutá s odôvodnením, že opätovný predaj povolení na chytanie rýb spoločnou Heger je poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom nachádzajúcim sa v Rakúsku a z tohto dôvodu nie je možné vrátiť DPH zaplatenú na vstupe.

13 Heger podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Verwaltungsgerichtshof, ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje prevod práva na chytanie rýb formou odplatného prevodu povolení na chytanie rýb ‚poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom‘ v zmysle §lánku 9 ods. 2 písm. a) [šiestej smernice]?“

O prejudiciálnej otázke

14 Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či §lánok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice treba vykladať v tom zmysle, že odplatný prevod povolení na chytanie rýb v rieke predstavuje poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle tohto ustanovenia.

15 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že §lánok 9 ods. 1 šiestej smernice obsahuje všeobecný predpis pre určenie miesta daňovej povinnosti, zatiaľ čo odsek 2 toho istého §lánku uvádza rad osobitných kritérií pre určenie daňovej väzby.

16 Pokiaľ ide o vzťah medzi prvými dvoma odsekmi §lánku 9 šiestej smernice, Súdny dvor už rozhodol, že odsek 1 nemá prednosť pred odsekom 2 tohto §lánku. V každom jednotlivom prípade vzniká otázka, či ide o jeden z prípadov uvedených v §lánku 9 ods. 2 tejto smernice. Ak nejde o taký prípad, vzťahuje sa naň §lánok 9 ods. 1 (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 21, ako aj z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 33).

17 Z uvedeného vyplýva, že §lánok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice by nemal byť považovaný za výnimku zo všeobecného pravidla vykladanú striktne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2001, SPI, C-108/00, Zb. s. I-2361, bod 17).

18 Treba teda preskúmať, či plnenie, o ktoré ide vo veci samej, patrí do pôsobnosti §lánku 9 ods. 2 šiestej smernice. Následný predaj dotknutých povolení na chytanie rýb môže byť považovaný za poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle §lánku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ak najprv prevod týchto práv predstavuje „poskytovanie služieb“ a pod podmienkou, že časti rieky, ktorých sa povolenia na chytanie rýb týkajú, môžu byť považované za „nehnuteľný majetok“.

19 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 28 a 29 svojich návrhov, vzhľadom na to, že Rakúska republika nevyužila možnosť danú členským štátom v článku 5 ods. 3 šiestej smernice považovať určité práva k nehnuteľnému majetku, ako aj určité vecné práva poskytujúce ich vlastníkom právo na používanie takéhoto majetku za „hmotný majetok“, nemôže byť odplatný prevod práv na chytanie rýb vo veci samej považovaný za dodávku tovarov v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Takýto prevod teda predstavuje poskytovanie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 tejto smernice.

20 Pokiaľ ide o pojem „nehnuteľný majetok“, treba zdôrazniť, že jedným z podstatných znakov nehnuteľného majetku je, že sa viaže k určitej časti zemského povrchu. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že ak je pozemok trvalo ohraničený, hoci je ponorený, môže byť považovaný za nehnuteľný majetok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 34).

21 Práva na chytanie rýb, ktoré Heger nadobudol a potom predal, umožňujú vykonávať takéto právo na určitých častiach majetku vymedzeného dotknutým vodným tokom. Tieto práva sa nevzťahujú na množstvo vody, ktoré pretečie riekou a neustále cirkuluje, ale sa vzťahujú na určité geografické oblasti, v ktorých uvedené práva môžu byť vykonávané, a preto sa spájajú s povrchom pokrytým vodou, ktorý je vymedzený stálym spôsobom.

22 Teda úseky rieky, na ktoré sa vzťahujú tieto povolenia na chytanie rýb, musia byť považované za nehnuteľný majetok v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

23 Za týchto okolností treba ešte skúmať, či je vzťah medzi predmetnou službou a týmto nehnuteľným majetkom dostačujúci. Bolo by totiž v rozpore so systematickou článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, aby do rozsahu pôsobnosti tohto osobitného predpisu patrilo každé poskytovanie služieb, aj keď sa len veľmi zanedbateľne viaže k nehnuteľnému majetku, lebo veľké množstvo služieb súvisí takým alebo onakým spôsobom s nehnuteľným majetkom.

24 Pokiaľ samotné poskytovanie služieb dostatočne úzko súvisí s nehnuteľným majetkom, patrí do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Takýto vzťah je typický pre všetky poskytovania služieb vymenované v tomto ustanovení.

25 Práva na chytanie rýb, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, môžu byť vykonávané len v súvislosti s dotknutou riekou a len na úsekoch tejto rieky vymenovaných v povoleniach. Samotný vodný tok teda predstavuje základný prvok pre povolenia na chytanie rýb, a teda aj pre prevod práv na chytanie rýb. V rozsahu, v akom poskytovanie takých služieb, o ktoré ide vo veci samej, spočíva v prevode práv na samotné používanie majetku, ktorým je rieka, predstavuje táto nehnuteľnosť kľúčový a nevyhnutný prvok pre uvedené poskytovanie služby. Navyše miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, sa zhoduje s miestom konečnej spotreby služby.

26 Zo všetkých týchto skutočností vyplýva, že existuje dostatočne priama súvislosť medzi prevodom práv na chytanie rýb a časťami vodných tokov, s ktorými tieto práva súvisia. Teda takéto služby, akú poskytuje Heger, súvisí s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

27 Na prejudiciálnu otázku teda treba odpovedať, že prevod práv na chytanie rýb formou odplatného prevodu povolení na chytanie rýb je poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

O trovách

28 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Prevod práv na chytanie rýb formou odplatného prevodu povolení na chytanie rýb je poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.