

Sprawa C-451/06

Gabriele Walderdorff

przeciwko

Finanzamt Waldviertel

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 lit. b) – Zwolnienie – Czynności najmu i dzierżawy nieruchomości – Dzierżawa prawa do połowu ryb

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie najmu i dzierżawy nieruchomości

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 lit. b))

Artykuł 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że odpłatna cesja prawa do dokonywania połowów ryb, w formie umowy dzierżawy zawartej na okres dziesięciu lat, dokonana przez właściciela zbiornika wodnego, którego dotyczy przyznane uprawnienie, jak również przez uprawnionego do połowu ryb w publicznym zbiorniku wodnym, nie stanowi najmu ani dzierżawy nieruchomości, jeżeli z cesji tej nie wynika siłą przyznania prawa do zajmowania danej nieruchomości i do wykluczenia wszelkich innych osób z korzystania z tego prawa.

(por. pkt 23; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 6 grudnia 2007 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 lit. b) – Zwolnienie – Czynności najmu i dzierżawy nieruchomości – Dzierżawa prawa do połowu ryb

W sprawie C-451/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria) postanowieniem z dnia 24 października 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 listopada 2006 r., w postępowaniu:

Gabriele Walderdorff

przeciwko

Finanzamt Waldviertel,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, U. Löhmus (sprawozdawca), J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 lipca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. IV B lit. b) 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 sporu pomiędzy G. Walderdorff a Finanzamt Waldviertel (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) dzierżawy prawa do połowu ryb.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 13 cz. IV B:

„Nie naruszaj?c innych przepisów Wspólnoty, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? na warunkach, które ustalaj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie? od podatku i zapobie?enia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadu?yciom:

[...]

b) najem lub dzier?aw? nieruchomości z wyj?tkiem:

1. udzielenia zakwaterowania, wed?ug przepisów prawa pa?stw cz?onkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, w??cznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych, lub na terenach przystosowanych do biwakowania,
2. wynajmu miejsc parkingowych [przeznaczonych dla pojazdów];
3. wynajmu trwale zainstalowanego wyposa?enia i urz?dze?,
4. wynajmu sejfów.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? ustali? dalsze wy??czenia w zakresie tego zwolnienia;

[...]”

Uregulowania krajowe

5 Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., BGBl. 663/1994, zwanej dalej „UStG”) podatkiem obrotowym obj?te s? dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium Austrii przez przedsi?biorc? w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej.

6 Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 16 UStG zwolnione od podatku s?:

„najem i dzier?awa nieruchomości oraz praw, do których stosuj? si? przepisy prawa cywilnego dotycz?ce nieruchomości i suwerennych praw pa?stwa dotycz?cych korzystania z nieruchomości; oddanie do korzystania pomieszcze? biurowych i innych pomieszcze? na podstawie umów o korzystanie uwa?a si? za najem lub dzier?aw? nieruchomości. Zwolniony jest tak?e u?ytek w?asny. Nie s? zwolnione

- najem (oddanie do korzystania) nieruchomości na cele mieszkaniowe, z wyj?tkiem u?ytku w?asnego;
- najem i dzier?awa maszyn i innych urz?dze? wszelkiego rodzaju, przynale?nych do instalacji zak?adowej, równie? wtedy, gdy stanowi? one istotne trwa?e cz??ci nieruchomości;
- zakwaterowanie w urz?dzonych pomieszczeniach mieszkalnych i sypialnych;
- najem (oddanie do korzystania) pomieszcze? lub miejsc przeznaczonych do parkowania pojazdów wszelkiego rodzaju;
- najem (oddanie do korzystania) nieruchomości na cele campingowe”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 G. Walderdorff prowadzi gospodarstwo rolne i le?ne w Austrii. Czynno?ci dokonywane przez ni? w ramach dzia?alno?ci gospodarczej obj?te s? ogólnymi zasadami opodatkowania w

zakresie podatku VAT.

8 W dniu 21 listopada 1995 r. G. Walderdorff zawarł z Sportfischereiverein Zwettl (klubem wędkarskim z Zwettl, zwanym dalej „klubem wędkarskim”) umowę na okres dziesięciu lat. Zgodnie z jej postanowieniami klub wędkarski korzysta odpłatnie z prawa do połowu ryb: po pierwsze, w dwóch stawach znajdujących się w obrębie gospodarstwa G. Walderdorff, w stosunku do których prawo do połowu ryb przysuguje jej jako właścicielowi, a po drugie, w publicznym rewirze połowu ryb, w którym G. Walderdorff przysuguje prawo do połowu ryb wpisane do katastru rybackiego (rewir „Zwettl I/3”). Okres obowiązywania tej umowy rozpoczyna się w dniu 1 stycznia 1996 r. i upływa w dniu 31 grudnia 2005 r. G. Walderdorff nie płacił podatku VAT z tytułu powyższej dzierżawy i nie wystawiał faktur VAT dzierżawcy.

9 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej za lata 1998–2000 Finanzamt stwierdził, że dzierżawa powinna być opodatkowana podatkiem VAT według stawki podstawowej, ponieważ przychody z tej dzierżawy nie są przychodami z dzierżawy prawa rzeczowego do nieruchomości, zwolnionej na mocy UStG. Zdaniem Finanzamt prawo do połowu ryb jest bowiem prawem niezależnym od prawa do gruntu.

10 W związku z tym, w dniu 24 marca 2003 r., Finanzamt wydał decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych G. Walderdorff za powyższe lata, w których to decyzjach ujęta dzierżawa prawa do połowu ryb w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu według podstawowej stawki wynoszącej 20%. Pismem z dnia 24 kwietnia 2003 r. G. Walderdorff wniosł odwołanie od tych decyzji, w którym zażądał, w oparciu o art. 6 ust. 1 pkt 16 UStG, zwolnienia od podatku dzierżawy prawa do połowu ryb.

11 Finanzamt oddalił odwołanie, a następnie, na wniosek G. Walderdorff, skierował sprawę do Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

12 Spór zawisł przed tym sądem dotyczy kwestii, czy czynsz płacony z tytułu umowy zawartej pomiędzy G. Walderdorff a klubem wędkarskim podlega podatkowi VAT według stawki podstawowej zgodnie z zasadami ogólnymi, czy też w sprawie tej znajduje zastosowanie zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 16 UStG.

13 W tych okolicznościach Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że odpłatna cesja prawa do wykonywania połowu ryb w formie umowy dzierżawy zawartej na okres 10 lat

1. przez właściciela nieruchomości, na której znajduje się zbiornik wodny, którego dotyczy przyznane uprawnienie,
2. przez uprawnionego do połowu ryb w zbiorniku wodnym należącym do majątku publicznego

stanowi »najem lub dzierżawa nieruchomości«?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Zwracając się z powyższym pytaniem, sąd krajowy zastanawia się w istocie, czy art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że odpłatna cesja, na podstawie umowy dzierżawy zawartej na okres dziesięciu lat, prawa do dokonywania połowów ryb w zbiornikach wodnych dokonana przez ich właściciela i w publicznych zbiornikach wodnych dokonana przez uprawnionego do wykonywania prawa połowu, stanowi »najem lub dzierżawę

nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu.

15 Na wstępie należy stwierdzić, że umowa zawarta pomiędzy G. Walderdorff i klubem wędkarskim dotyczy cesji praw do połowu ryb w zbiornikach wodnych. Dzierżawa na podstawie takiej umowy podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z szóstą dyrektywą. Pozostaje do ustalenia, czy dzierżawa ta objęta jest zakresem zwolnienia, o którym mowa w art. 13 cz. 1 B, lit. b) szóstej dyrektywy.

16 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienia opisane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowi autonomiczne pojęcie prawa wspólnotowego i w związku z tym należy nadawać im definicje wspólnotowe (zob. wyroki z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 51; wyrok z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 25; wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22; wyrok z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. str. I-11237, pkt 16 oraz wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb. Orz. str. I-1527, pkt 27, a także wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-455/05 Velvet & Steel Immobilien, Zb.Orz. str. I-3225, pkt 15).

17 Wobec braku definicji pojęcia „najmu i dzierżawy nieruchomości” w art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy Trybunał zdefiniował najem nieruchomości w rozumieniu tego przepisu jako prawo przyznane przez właściciela nieruchomości, za wynagrodzeniem i na umówiony czas, do zajmowania tej nieruchomości oraz wykluczenia osób trzecich z korzystania z tego prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, Rec. str. I-6831, pkt 55, z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-409/98 Mirror Group, Rec. str. I-7175, pkt 31 i w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 21 oraz ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Irlandii, pkt 52–57, Sinclair Collis, pkt 25; Temco Europe, pkt 19, oraz Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 30).

18 Zgodnie z orzecznictwem pojęcie użyte do określenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, w tym pojęcia „najmu” oraz „dzierżawy nieruchomości”, powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowi odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 25 oraz ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Irlandii, pkt 52 i 55; Sinclair Collis, pkt 23; Temco Europe, pkt 17, oraz Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 29).

19 W sprawie przed sądem krajowym poza sporem pozostaje, że G. Walderdorff zawarł z klubem wędkarskim odpłatną umowę cesji praw do dokonywania połowów ryb w różnych akwenach wodnych na okres dziesięciu lat. Trybunał orzekł już, że cz. 1 powierzchni ziemskiej całkowicie lub w części pokryta wodą może być uznana za nieruchomość stanowiącą przedmiot najmu lub dzierżawy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 34 oraz wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb.Orz. str. I-7749, pkt 20).

20 Jak to słusznie podniosła rzecznik generalna w pkt 23 swojej opinii wszystkie kryteria definicji najmu lub dzierżawy nieruchomości, przywołane w pkt 17 niniejszego wyroku muszą być spełnione. Dotyczy to między innymi kryterium, zgodnie z którym najem lub dzierżawa nieruchomości musi oznaczać przyznanie prawa do zajmowania danej nieruchomości i do wykluczenia wszystkich innych osób z korzystania z takiego prawa. Tymczasem nie jest tak w sprawie przed sądem krajowym.

21 Z postanowienia odsyłającego wynika, że na mocy umowy zawartej przez G. Walderdorff i

klub wędkarski temu ostatniemu przysuguje jedynie prawo do dokonywania połowów ryb w określonych zbiornikach wodnych. Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że zgodnie z warunkami umowy dzierżawy G. Walderdorff zastrzegła dla siebie i dla jednego upoważnionego przez siebie gościa dziennie prawo do połowu ryb w tych zbiornikach wodnych. Zatem na mocy umowy badanej w sprawie przed sądem krajowym, klub wędkarski nie ma prawa do wykluczenia wszelkich innych osób z korzystania z prawa do zajmowania zbiorników wodnych, których G. Walderdorff jest właścicielem oraz publicznych zbiorników wodnych, do połowu w których przysuguje jej prawo wpisane do katastru rybackiego.

22 W konsekwencji należy stwierdzić – bez konieczności orzekania w kwestii, czy umowa cesji praw dokonywania połowów ryb, taka jak będca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, dotyczy nieruchomości – że w niniejszej sprawie nie występuje jeden z elementów definicji wspólnotowego pojęcia najmu i dzierżawy nieruchomości, uytego w ramach wspólnotowej regulacji podatku VAT, ponieważ umowa cesji praw, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, nie przyznaje klubowi wędkarskiemu prawa do zajmowania omawianej nieruchomości i do wykluczenia wszelkich innych osób z korzystania z tego prawa.

23 Na zadane pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż odpłatna cesja prawa do dokonywania połowów ryb, w formie umowy dzierżawy zawartej na okres dziesięciu lat, dokonana przez właściciela zbiornika wodnego, którego dotyczy przyznane uprawnienie, jak również przez uprawnionego do połowu ryb w publicznym zbiorniku wodnym, nie stanowi najmu ani dzierżawy nieruchomości, jeżeli z cesji to nie wynika siłą przyznanie prawa do zajmowania danej nieruchomości i do wykluczenia wszelkich innych osób z korzystania z tego prawa.

W przedmiocie kosztów

24 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:

Artykuł 13 cz. 1 B lit. b) 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 należy interpretować w ten sposób, że odpłatna cesja prawa do dokonywania połowów ryb, w formie umowy dzierżawy zawartej na okres dziesięciu lat, dokonana przez właściciela zbiornika wodnego, którego dotyczy przyznane uprawnienie, jak również przez uprawnionego do połowu ryb w publicznym zbiorniku wodnym, nie stanowi najmu ani dzierżawy nieruchomości, jeżeli z cesji to nie wynika siłą przyznanie prawa do zajmowania danej nieruchomości i do wykluczenia wszelkich innych osób z korzystania z tego prawa.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.