

**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 zezwolenia 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 połowona 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. Löhmus, 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: ujednoliconą podstawą 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?a?ciciel”. Zgodnie z ust. 3 lit. a) i b) tego samego artykułu pa?stwa 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 ?wiadczenie usług jako „ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5”. Czynno?? taka mo?e polega? mi?dzy innymi na „przeniesieni[u] dobra niematerialnego niezale?nie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzaj?cego istnienie tego prawa [czy jego istnienie zosta?o stwierdzone dokumentem]” lub na „zobowi?zaniu do zaniechania dzia?ania lub jego tolerowania [lub znoszenia dzia?ania b?d? stanu]”.

5 Artykuł 9 ust. 1 ustanawia nast?puj?c? zasad? ogóln?:

„Za miejsce, w którym us?uga jest ?wiadczona, uwa?a si? miejsce, gdzie dostawca za?o?y? swoje przedsi?biorstwo lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci [ma siedzib? lub sta?y zak?ad], z którego ?wiadczone s? us?ugi, w przypadku braku takiego miejsca [...], jego miejsce sta?ego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

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

„Za miejsce ?wiadczenia us?ug zwi?zanych z nieruchomo?ciami, w??czaj?c w to us?ugi agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz us?ugi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. us?ugi architektów i firm nadzoru budowlanego, uwa?a si? b?dzie miejsce, gdzie znajduje si? ta nieruchomo??”.

7 Warunki zwrotu podatku VAT dotycz?ce dostaw transgranicznych s? uregulowane przez ósm? dyrektyw? Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw członkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, str. 11, zwan? dalej „ósm? dyrektyw?”). Zasadniczo z dyrektywy tej wynika, ?e prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT powstaje wówczas, gdy podatnik maj?cy siedzib? w innym pa?stwie członkowskim nie dokona? ?adnej czynno?ci podlegaj?cej podatkowi VAT na terytorium pa?stwa, w którym naliczony podatek VAT zosta? pobrany. Z kolei, w sytuacji gdy podatnik dokona? nast?pnie czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu na tym terytorium, nie b?dzie on korzysta? ju? z prawa do zwrotu podatku VAT na podstawie ósmej dyrektywy, poniewa? 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.

## **Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne**

9 Heger jest spó?k?, której siedziba znajduje si? w Niemczech i która nie ma zak?adu 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 upoważniają 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 odsyłanego wynika, że wniosek ten został oddalony na tej podstawie, iż odsprzedawca 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 zwrócić 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 jakiegokolwiek 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 wsteczny (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 zezwolenia na dokonywanie połówów 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 połówów, 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 państwowym czonkowskim 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 połówów 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 powierzchnią 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 Lystbådehavn*, Rec. str. I-1527, pkt 34).

21 Prawa do dokonywania połówów, takie jak prawa nabywane i odsprzedawane przez Heger, ich wykonywanie na określonej powierzchni 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, czy rzeki, których dotyczy zezwolenie na dokonywanie połówów, 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 miało się znaleźć 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 połówów, 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 połówów, a co się z tym wiąże także przeniesienia prawa do dokonywania połówów. 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, nieruchomością ta stanowi centralny i nieodzowny element tego świadczenia. Ponadto miejsce, w którym połowona jest nieruchomość, odpowiada miejscu ostatecznego skorzystania z usługi.

26 Z powyższych rozważań wynika, iż istnieje wystarczający bezpośredni związek między cesją praw do dokonywania połówów 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 zezwolenie 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 zezwolenie 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.