YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

7 päivänä syyskuuta 2006 *

Asiassa C-166/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt 31.3.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.4.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Heger Rudi GmbH

vastaan

Finanzamt Graz-Stadt,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari) ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.3.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Heger Rudi GmbH (jäljempänä Heger) ja Finanzamt Graz-Stadt, jolle ovat siirtyneet Finanzlandesdirektion für die Steiermarkin oikeudet, ja jossa on kyse kalastuslupien luovutusten yhteydessä maksetun arvonlisäveron palauttamispyynnöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeus

3 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Saman artiklan 3 kohdan a ja b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää "aineellisena omaisuutena" vastaavasti "tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen" ja "sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen".

4 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa määritellään palvelujen suoritus "liiketoimeksi, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta". Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa "aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei" tai "velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa".

5 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa on seuraava yleissääntö:

"Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa."

6 Tämän jälkeen 9 artiklan 2 kohdassa tuodaan esiin joitakin poikkeussääntöjä. Täten tämän kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistövälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka."

7 Rajat ylittäviin luovutuksiin liittyvistä arvonlisäveron palautusjärjestelyistä säädetään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6 päivänä joulukuuta 1979 annetussa kahdeksannessa neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi). Tästä direktiivistä seuraa olennaisilta osin, että oikeus ostojen arvonlisäveron palautukseen syntyy, kun verovelvollinen on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon eikä ole suorittanut mitään verotettavaa myyntiä sen valtion alueella, missä ostojen arvonlisävero on peritty. Toisaalta jos verovelvollinen on suorittanut verotettavaa myyntiä sen valtion alueella, missä ostojen arvonlisävero on maksettu, verovelvollisella ei ole kahdeksannen direktiivin mukaista oikeutta arvonlisäveron palautukseen vaan silloin sovelletaan kuudennen direktiivin 17 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaista vähentämistä koskevaa yleissääntöä.

Kansallinen lainsäädäntö

8 Liikevaihtoveroa koskevan Itävallan lain (Umsatzsteuergesetz), joka on annettu vuonna 1994 (BGBl. 663/1994), 3 a §:n 6 momentissa toistetaan olennaisilta osin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännökset.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9 Heger on Saksaan sijoittautunut yhtiö, jolla ei ole toimipaikkaa Itävallassa. Heger osti vuosina 1997 ja 1998 kalastuslupakiintiöitä Oberösterreichissa sijaitsevalle Gmundner Traun -nimiselle joelle Itävaltaan sijoittautuneelta Flyfishing Adventure GmbH -nimiseltä yhtiöltä (jäljempänä Flyfishing). Mainittujen lupien nojalla niiden haltijoilla oli oikeus kalastaa tiettyinä vuodenaikoina kyseisen joen tietyillä alueilla. Heger myi näitä kalastuslupia edelleen suurelle määrälle eri jäsenvaltioissa asuvia ostajia.

10 Kyseisten lupien myyntihinnan lisäksi Flyfishing laskutti Hegeriltä Itävallan arvonlisäveron, joka oli 20 prosenttia 252 000 ATS:n kokonaissummasta (noin 18 300 euroa).

11 Heger haki joulukuussa 1999 toimivaltaisilta kansallisilta viranomaisilta palautusta arvonlisäverosta, joka oli maksettu kalastuslupien hankinnan yhteydessä vuosina 1997 ja 1998, ja vetosi niihin säännöksiin, joilla kahdeksas direktiivi oli pantu täytäntöön Itävallan oikeudessa.

12 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kyseinen hakemus hylättiin sillä perusteella, että Hegerin suorittama kalastuslupien jälleenmyynti asiakkailleen oli Itävallassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus, joten maksettua arvonlisäveroa ei voitu palauttaa.

13 Heger valitti tästä päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kalastusluvan vastikkeellisen luovutuksen muodossa tapahtuva kalastusoikeuden antaminen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu 'kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu'?"

Asian arviointi

14 Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että jokeen kohdistuvien kalastuslupien vastikkeellinen luovutus on kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla.

15 Tältä osin on muistettava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa on yleissääntö verotuksellisen liittymäkohdan paikan määrittämiseksi, kun taas saman artiklan 2 kohdassa on eräitä erityisiä liittymäkohtia.

16 Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut kuudennen direktiivin 9 artiklan kahden ensimmäisen kohdan välisen suhteen osalta, ettei 1 kohdan voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kulloinkin on vain selvitettävä, kuuluuko tilanne 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tilanteisiin. Ellei näin ole, kyseiseen tilanteeseen sovelletaan 1 kohtaa (ks. vastaavasti asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4595, 21 kohta ja asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005, Kok. 2005, s. I-9433, 33 kohta).

17 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa ei ole pidettävä yleissäännöstä tehtynä poikkeuksena, jota olisi tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001, Kok. 2001, s. I-2361, 17 kohta).

18 On siis tutkittava, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toimi kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan. Jotta kyseisten kalastuslupien jälleenmyynti voitaisiin katsoa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetuksi kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritukseksi, näiden oikeuksien luovuttamisen on ensiksi oltava "palvelujen suorittamista" ja ne joen osat, joihin luvat kohdistuvat, on voitava luokitella "kiinteäksi omaisuudeksi".

19 Kuten julkisasiamies toi esiin ratkaisuehdotuksensa 28 ja 29 kohdassa, sikäli kuin Itävallan tasavalta ei ole hyödyntänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdassa jäsenvaltioille suotua mahdollisuutta pitää tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen ja sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden tällaiseen omaisuuteen, aineellisena omaisuutena, pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kalastusoikeuksien vastikkeellista siirtoa ei voida luokitella kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi. Mainittu siirtäminen on näin ollen kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelujen suoritus.

20 Kiinteän omaisuuden käsitteen osalta on todettava, että yksi kiinteän omaisuuden olennaisista ominaisuuksista on se, että se kohdistuu maanpinnan määrättyyn osaan. Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että pysyvästi rajattu maa-alue, vaikka se olisi veden peitossa, voidaan luokitella kiinteäksi omaisuudeksi (ks. tältä osin asia C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1527, 34 kohta).

21 Kalastusoikeudet, kuten ne, jotka Heger osti ja myi edelleen, mahdollistavat tällaisen oikeuden käyttämisen kyseisen joen tietyissä tarkkaan määritetyissä osissa. Nämä oikeudet, jotka eivät liity siihen vesimäärään, joka joessa virtaa ja uusiutuu jatkuvasti, vaan jotka liittyvät sellaisiin tiettyihin maantieteellisiin alueisiin, joilla mainittuja oikeuksia voidaan käyttää, kohdistuvat näin ollen pysyvästi rajattuun pinta-alaan, joka on veden peitossa.

22 Tästä seuraa, että ne joen osat, joihin kalastusluvat kohdistuvat, on katsottava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetuksi kiinteäksi omaisuudeksi.

23 Näin ollen on vielä varmistettava, onko se yhteys, joka on kyseisen palvelun ja mainitun kiinteän omaisuuden välillä, riittävä. Olisi nimittäin vastoin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan rakennetta sisällyttää tämän erityissäännön soveltamisalaan kaikki palvelujen suoritukset, joilla on yhteys, vaikka hyvin heikkokin, kiinteään omaisuuteen, koska suuri osa palveluista liittyy tavalla tai toisella kiinteään omaisuuteen.

24 Täten ainoastaan sellaiset palvelujen suoritukset, joilla on riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen, kuuluvat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan. Tällainen yhteys on sitä paitsi ominainen kaikille niille palvelujen suorituksille, jotka on lueteltu kyseisessä säännöksessä.

25 Kalastusoikeuksia, jotka ovat pääasiassa kyseessä olevan oikeusriidan ytimenä, ei voida käyttää kuin kyseisellä joella ja tämän joen niissä osissa, jotka on mainittu luvassa. Joki itsessään on siis osa kalastuslupien keskeistä sisältöä ja näin ollen myös kalastusoikeuksien luovuttamisen keskeistä sisältöä. Silloin kun pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen suoritus koostuu itse omaisuuden – eli tässä joen – käyttöoikeuden luovuttamisesta, tämä kiinteä omaisuus on mainitun suorituksen olennainen ja välttämätön osa. Lisäksi paikka, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee, vastaa palvelun lopullista kulutuspaikkaa.

26 Edellä esitetystä seuraa, että kalastusoikeuksien luovuttamisen ja niiden joen osien välillä, joihin ne kohdistuvat, on olemassa riittävän suora yhteys. Näin ollen Hegerin suorittaman palvelun kaltainen palvelu liittyy kiinteään omaisuuteen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

27 Ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kalastusluvan vastikkeellisen luovutuksen muodossa tapahtuva kalastusoikeuden luovuttaminen on kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus.

Oikeudenkäyntikulut

28 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Kalastusluvan vastikkeellisen luovutuksen muodossa tapahtuva kalastusoikeuden luovuttaminen on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus.

Allekirjoitukset