

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2006 m. kovo 7 d.¹

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal EB 234 straipsnį yra susijęs su vietas, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymu apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu ir jo surinkimo pagal Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB (toliau – Šeštąją PVM direktyvą) tikslu².

2. Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (administraciniame teisme) nagrinėjama byla yra susijusi su Vokietijoje įsteigta bendrove, kuri įsigijo žvejybos leidimų Austrijoje, kur ji neteikia paslaugų ir dėl to nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, norėdama parduoti šiuos žvejybai tam tikrose upės Austrijoje atkarpose skirtus leidimus klientams iš kitų šalių.

3. Nacionalinis teismas siekia sužinoti, ar toks leidimų perpardavimas yra „paslaugų,

susijusių su nekilnojamoju turtu, teikimas“ šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme.

4. Jei atsakymas būtų teigiamas, sandoris būtų apmokestinamas Austrijoje, kur yra nekilnojamasis turtas, o bendrovė ieškovė dėl to turėtų registruotis Austrijoje PVM mokėtoja, kur ji galėtų atskaityti pirkimo PVM iš kainos, sumokėtos už leidimus.

5. Jei atsakymas būtų neigiamas ir sandorį reikėtų kvalifikuoti kaip paprastą paslaugų teikimą pagal 9 straipsnio 1 dalį, paslaugų teikimo vieta būtų Vokietijoje, kur bendrovė įsteigusi savo verslą, ir, užuot atskaičiusi pirkimo PVM, ji turėtų siekti, kad mokestis būtų grąžintas pagal Aštuntojoje Tarybos direktyvoje 79/1072/EEB (toliau – Aštuntoji direktyva) įtvirtintą mechanizmą³.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, OL L 145, 1977, p. 1). Neoficialų konsoliduotą Šeštosios direktyvos tekstą galima rasti: <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 – 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11).

Teisinis pagrindas

Atitinkamos Bendrijos teisės nuostatos

6. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje prekių tiekimu laikomas „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. 5 straipsnio 3 dalies a punktas ir 5 straipsnio 3 dalies b punktas įgalina valstybes nares „materialiuoju turtu“ laikyti atitinkamai „tam tikras teises į nekilnojamąjį turtą“ ir „daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, kurios jų turėtojui suteikia teisę naudotis nekilnojamuoju turtu“.
7. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis „paslaugų teikimą“ apibrėžia, kaip „bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“. Tokie sandoriai gali, *inter alia*, apimti „nematerialiojo turto perdavimą“ ir „įpareigojimus susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją“.
8. Direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje teigiama, kad vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas „yra sukėlęs tarp valstybių narių konfliktų dėl jurisdikcijos, ypač susijusių su <...>
- paslaugų teikimu“. Todėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnis įtvirtina taisyklę, skirtas nustatyti vietą, kuri laikoma paslaugų teikimo vieta PVM tikslais (ir todėl vietos, kurioje teikiama paslauga turi būti apmokestinama).
9. 9 straipsnio 1 dalis įtvirtina bendro pobūdžio nuostatą, kad paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas „turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena“.
10. Toliau 9 straipsnio 2 dalyje įtvirtinamos specialios nuostatos, nukrypstančios nuo 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos bendrosios nuostatos. Pagal 9 straipsnio 2 dalies a punktą „paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaugų, tokių kaip architektų ar firmų, vykdančių priežiūrą statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamojasis turtas“.
11. 9 straipsnio 2 dalies e punkte pateikiamas sąrašas paslaugų, teikiamų, *inter alia*, apmokestinamiesiems asmenims, kurie įsis-

teigę Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, ir kurių suteikimo vieta laikoma „vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena“. Šis sąrašas taip pat apima „konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių paslaugas ir kitas panašias paslaugas, taip pat duomenų apdorojimą ir informacijos teikimą“ ir „ap rūpinimą personalu“.

tyvą, bet turi teisę taikyti Šeštosios direktyvos 17 ir tolesniuose straipsniuose numatytą bendrą atskaitos taisyklę.

Atitinkami nacionalinės teisės aktai

12. 13 straipsnis numato atleidimo nuo PVM atvejus. 13 straipsnio B skirsnio b punktas nuo mokesčio atleidžia, *inter alia*, nekilnojamojo turto nuomą.

13. Su tiekimu susijusio PVM grąžinimo tvarką reglamentuoja Aštuntoji direktyva. Iš esmės teisė susigrąžinti pirkimo PVM pagal Aštuntąją direktyvą atsiranda tada, kai apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir vėliau valstybės, kurioje buvo sumokėtas pirkimo PVM, teritorijoje jis nevykdo PVM apmokestinto sandorio. Tačiau jeigu vėliau apmokestinamasis asmuo vykdo apmokestinamuosius sandorius teritorijoje, kurioje buvo sumokėtas pirkimo PVM, jis arba ji daugiau negali naudotis teise į šio PVM grąžinimą pagal Aštuntąją direk-

14. 1994 m. Austrijos apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz, 1994, BGBl. 663/1994, toliau – 1994 m. UStG) 3a dalies 6 pastraipa įgyvendina Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą, iš esmės atkartodama jo formuluotę.

15. Austrijos federacijos Finansų ministro reglamentą, priimtas⁴ 1994 m. UStG pagrindu, įgyvendina, *inter alia*, Aštuntosios direktyvos reikalavimus. Pagal šį reglamentą teisė grąžinti Austrijoje sumokėtą pirkimo PVM atsiranda, *inter alia*, kai ne Austrijoje įsisteigusi Bendrovė vėliau įvykdė (tolesnį) sandorį, kurio teikimo vieta, taigi ir apmokestinimo vieta, *nelaikoma* Austrija. Tačiau, jei šis vėlesnis sandoris laikomas teikimu, kurio įvykdymo vieta laikoma Austrija, nėra teisės grąžinti pirkimo PVM pagal šį reglamentą, tačiau yra teisė atskaityti mokesį pagal įprastas nuostatas.

4 – *Verordnung der Bundesminister für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen*, publikuotas BGBl. Nr. 279/1995.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

16. *Rudi Heger GmbH* (toliau – *Heger*) yra bendrovė, kurios buveinė yra Vokietijoje ir kuri neturi padalinio Austrijoje. 1997 m. ir 1998 m. *Heger* nupirko iš Austrijoje buveinę turinčios bendrovės *Flyfishing Adventure GmbH* (toliau – *Flyfishing*) tam tikrą kiekį žvejybos leidimų, susijusių su Gmundner Traun, Aukštutinėje Austrijoje esančia upe, kvotų. Nusipirkdama šias kvotas *Heger* įsigijo žvejybos leidimų, kurie leido žvejoti tam tikrose šios upės atkarpose tam tikrais metų laikais. *Heger* šiuos leidimus perpardavė daugybei klientų Europos Sąjungoje.

17. Be aptariamų leidimų pardavimo kainos, *Flyfishing* sąskaitoje faktūroje nurodė *Heger* sumokėti Austrijos 20% tarifo PVM, t. y. iš viso 152 000 ATS (maždaug 11 045 eurų).

18. 1999 m. gruodžio mėn. *Heger*, remdamasi į Austrijos teisę perkelta Aštuntąja direktyva, pateikė Austrijos kompetentingai institucijai prašymą grąžinti PVM, sumokėtą už žvejybos leidimų pirkimus 1997 m. ir 1998 metais.

19. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis prašymas buvo atmestas, remiantis tuo, jog *Heger* atliktas žvejybos leidimų perpardavimas savo klientams yra paslaugų, susijusių su Austrijoje esančiu nekilnojamoju turtu, teikimas. Todėl toks paslaugų teikimas (nepaisant to, kad *Heger* – paslaugos teikėja – buvo įsteigta Vokietijoje) būtų laikomas paslaugų teikimu, kurio vieta Austrijoje ir kuris joje apmokestinamas. Todėl teisės susigrąžinti pirkimo PVM, sumokėtą *Heger* perkant iš *Flyfishing* žvejybos kvotas, nėra įvykdytos pagal Austrijos teisės nuostatas, įgyvendinančias Aštuntąją direktyvą.

20. Dėl šio sprendimo *Heger* pareiškė ieškinį nacionaliniame teisme, kuris nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar teisės žvejoti perleidimas, atlygintinai perleidžiant žvejybos leidimus, yra „paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu, teikimas“ (Šeštosios direktyvos) 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme?“

21. Italija ir Komisija pateikė rašytines pastabas. Kadangi nebuvo prašoma surengti posėdžio, jis nebuvo surengtas.

Vertinimas

22. Kad šioje byloje būtų taikomas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas, t. y. kad sandoris būtų laikomas „paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, teikimu“, reikia, kad būtų tenkinamos šios visos sąlygos: pirma, žvejybos leidimų perleidimas turi būti „paslaugų teikimas“; antra, upės atkarpos, minimos šiuose leidimuose, turi būti kvalifikuojamos kaip „nekilnojamasis turtas“ ir, galiausia, jos turi būti pakankamai susijusios. Tokiu atveju apmokestinamojo sandorio įvykdymo vieta būtų laikoma Austrija, kurioje yra upė.

23. Būtina padaryti tris preliminarines pastabas.

24. Pirma, Teisingumo Teismas pripažino, kad Šeštojoje direktyvoje nesant aiškaus bet kurios joje vartojamos sąvokos apibrėžimo ir nuorodos į valstybių narių teisinės sistemos, šios sąvokos yra atskiros Bendrijos teisės sąvokos ir todėl turi būti apibrėžiamos Bendrijos lygmeniu⁵. Todėl Teisingumo Teismas Bendrijos lygmeniu pateikė „nekil-

nojamojo turto“, „nuomos“ sąvokų apibrėžimus aiškindamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje įtvirtintas išimtis⁶ ir „reklamos paslaugų“ sąvokos pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnis 2 dalies e punktą apibrėžimą⁷.

25. Manytina, kad turėtų būti taikomi tokie patys argumentai apibrėžiant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis a punkte įtvirtintas sąvokas. 9 straipsnio 2 dalies a punktas aiškiai neapibrėžia jame vartojamų sąvokų, o taip pat dėl šių sąvokų apibrėžimų nedaro nuorodos į nacionalines teisinės sistemas. Akivaizdu, kad nesant jokios konkrečios priešingos nuorodos ir teisinio saugumo tikslais įvairiose Bendrijos priemonės nuostatose vartojama sąvoka turėtų būti aiškina viena. Taip pat iš Šeštosios direktyvos septintos konstatuojamosios dalies išplaukia, kad 9 straipsnio 2 dalies a punkte įtvirtintų nuostatų tikslas, kaip Teisingumo Teismas jau pripažino dėl 9 straipsnio 2 dalies e punkto⁸, yra taikyti bendrą ir vienodą kriterijų, kad būtų išvengta nacionalinių jurisdikcijų kolizijų ir skirtingo PVM sistemos taikymo valstybėse narėse, o taip pat ir dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo

5 — Pavyzdžiui, dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Sinclair Collis* (C-275/01, Rink. p. I-5965) 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką. Taip pat žr. generalinio advokato F. G. Jacobs 2002 m. birželio 6 d. išvadą byloje *Maihofer* (2003 m. sausio 16 d. Sprendimas, C-315/00, Rink. p. I-563, 34 punktas).

6 — 5 išnašoje nurodytas sprendimas *Sinclair Collis* C-275/01.

7 — 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Komisija prieš Ispaniją* (C-73/92, Rink. p. I-5997, 12 punktas).

8 — Ten pat.

atvejų. Tai galima pasiekti tik apibrėžiant 9 straipsnio 2 dalies a punkte vartojamas sąvokas Bendrijos lygmeniu⁹.

26. Antra, aiškinant Šeštosios direktyvos 9 straipsnį, vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą, paprastai laikoma „svarbiausiu požymiu“¹⁰. Tačiau Teisingumo Teismas sprendime *Dudda*¹¹ nurodė, kad „9 straipsnio 1 dalis jokių būdu neturi pirmenybės prieš 9 straipsnio 2 dalį. Kiekvienu atveju iškyla klausimas, ar tai (t. y. sandoris) patenka į 9 straipsnio 2 dalį; o jei ne, tuomet jis patenka į 9 straipsnio 1 dalies taikymo sritį“.

27. Trečia, PVM, kuris yra vartojimo mokestis, pagrindžiantis pagrindinis principas iš tiesų yra tas, kad PVM turėtų būti mokamas vartojimo vietoje¹². Tačiau Šeštoji direktyva 9 straipsnio 1 dalyje nustatė pagrindinę

nuostatą dėl paslaugų teikimo, kad paslaugų teikimo vieta ir *todėl* apmokestinimo vieta yra paslaugų teikėjo vieta. Taip Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštojoje direktyvoje sukūrė tam tikrą prieštaravimą, nes taisyklė dėl paslaugų teikimo yra pagrįsta kilmės principu, o ne paskirties principu.

Paslaugų teikimas

28. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms laikyti tam tikras teises į nekilnojamąjį turą ir (arba) daiktines teises „materialiuoju turu“, taigi – prekėmis. Tačiau, net jei žvejybos leidimai iš esmės galėtų būti vertinami kaip tam tikros teisės į nekilnojamąjį turą arba daiktinės teisės (tai galima kvestionuoti), Komisijos pastabose nurodoma, kad Austrija nepasinaudojo šia galimybe.

29. Iš to išplaukia, kad komerciniai sandoriai dėl žvejybos leidimų negali būti laikomi prekių teikimu pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį. Todėl jie patenka į „paslaugų teikimo“ likutinę sąvoką pagal 6 straipsnio 1 dalį. Be to, žvejybos leidimo

9 — Žr. generalinio advokato M. Poiares Maduro 2005 m. sausio 27 d. išvados byloje *RAL (Channel Islands) ir kt.* (2005 m. gegužės 12 d. Sprendimas, C-452/03, Rink. p. I-3947), 21 punktą ir jame nurodytą bylą praktiką.

10 — 1985 m. liepos 4 d. Sprendimas *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 17 punktą).

11 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Dudda* (C-327/94, Rink. p. I-4595, 21 punktą).

12 — Žr. 1967 m. balandžio 11 d. Antrąją Tarybos direktyvą 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir procedūros 6 straipsnio 3 dalį (OL 71, 1967, p. 16), kurioje buvo įtvirtinta, kad „paslaugų teikimo vieta paprastai laikoma vieta, kurioje paslaugos yra suteikiamos arba kurioje perduodama arba suteikiama teisė arba daiktas, kuris nuomojamas, naudojamas arba kuriuo naudojamas“. Taip pat žr. generalinio advokato F. Mancini išvados minėtoje byloje *Berkholz* 2 punktą; generalinio advokato A. La Pergola išvada byloje *DFDS A/S* (1997 m. vasario 20 d. Sprendimas, C-260/95, Rink. p. I-1005, 32 punktą) ir šios išvados 9 išnašoje nurodyta generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada byloje *RAL (Channel Islands)*, 24 ir 30 punktai).

kvalifikavimas kaip „nematerialiojo turto perleidimo“ arba „įpareigojimo susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją“ 6 straipsnio prasme nebūtų itin pritemptas arba dirbtinis.

Nekilnojamasis turtas

30. Iš Teisingumo Teismo sprendimo *Marselisborg* išplaukia, kad uosto teritorijoje po vandeniu esančios tam tikros apibrėžtos žemės dalys galėtų būti laikomos nekilnojamoju turtu Šeštosios direktyvos prasme¹³. Tas pats principas turi būti taikomas atribojant upės vagos atkarpas, su kuriomis yra susijusios žvejybos teisės. Kaip ir *Marselisborg* nagrinėtos vandenyje nustatytos laivų švartavimosi vietos, jos laikytinos nekilnojamoju turtu.

Sąsajos laipsnis

31. Atsakymas į nacionalinio teismo pateiktą klausimą priklauso nuo sąsajos tarp teikia-

mos paslaugos ir nekilnojamojo turto, kurios iš tiesų galima reikalauti, laipsnio ir pobūdžio. Remiantis paprastu požiūriu, kuri savo pastabose iš tiesų palaiko Italija, šioje byloje nagrinėjamomis žvejybos teisėmis negalima pasinaudoti niekur, išskyrus Gmunder Traun upę ir leidime nurodytą upės atkarpą. *Heger* klientai gali gyventi Vokietijoje, Italijoje, Nyderlanduose ir Belgijoje, ir nusipirkti žvejybos leidimų iš *Heger*, įsteigtos Vokietijoje. Tačiau jie gali pasinaudoti įsigytais leidimais tik nukeliaivę iki Gmunder Traun ir joje žvejojami. Žvejybos leidimai yra glaudžiai susiję su nagrinėjamo nekilnojamojo turto konkrečiu naudojimu. Todėl žvejybos leidimo teikimas yra „paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu, teikimas“.

32. Nors toks argumentavimas atrodytų patrauklus, jis nenagrinėja esminio aspekto: kodėl, kaip ir kiek iš tikrųjų suteikta paslauga (t. y. žvejybos leidimų perpardavimas *Heger* klientams) turi būti „susijusi su“ nekilnojamoju turtu (Gmunder Traun upe)?

33. Aišku, kad įvairių paslaugų sąsaja su nekilnojamoju turtu yra skirtingo laipsnio ir jie susiję įvairiai. Kaip teisingai pažymi Komisija savo pastabose, pernelyg platus sąvokos „susijusi su“ aiškinimas yra netinkamas. Iš tiesų įmanomas *reductio ad absurdum*, nes galiausiai kiekviena paslauga gali būti vienaip ar kitaip susijusi su nekilnojamoju turtu, suprantamu kaip apibrėžta

13 — 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas (C-428/02, Rink. p. I-1527, 34 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados šioje byloje 30–32 punktus. Beje, šis požiūris atspindi poziciją, kuria vadovaujamas kai kuriose nacionalinėse teisinėse sistemose (pavyzdžiui, Ispanijos, Italijos, Prancūzijos ir Belgijos).

vieta. Man neatrodo naudinga nagrinėti šią problemą konkrečiai kiekvienu atveju. Geriau būtų surasti objektyvų kriterijų, kurį būtų galima taikyti nustatant, ar teikiamą paslaugą galima tinkamai laikyti „susijusia su“ atitinkamu nekilnojamoju turtu.

34. Svarbu pabrėžti, kad su iš *Flyingfish* nusipirktų žvejybos kvotų pagrindu *Heger* suteikta paslauga savo klientams, už kurią sumokėtą pirkimo PVM *Heger* norėjo susigrąžinti, buvo žvejybos leidimų perpardavimas. Tai reiškia, kad sąsaja tarp nekilnojamojo turto (apibrėžtų upės vagos atkarpų) ir teikiamos paslaugos (žvejybos leidimo teikimo) yra tolimesnė; ir ši *Heger* suteiktos „paslaugos“ dalis buvo įsigijimas leidimų, kuriais ji toliau aprūpino savo klientus. Šiuo atžvilgiu tai, kas buvo patiekta, galima tam tikra prasme laikyti „prekės paketu“, kurį sudaro ir pats leidimas, ir klientų noro žvejoti įgyvendinimo palengvinimas. Nusipirkdamas iš *Heger* žvejybos leidimą, klientas įgyja ir patį leidimą, suteikiantį teisę žvejoti, ir išvengia nemalonumų bei nepatogumų įsigyjant žvejybos leidimus pačiam. Tokia analizė, mano nuomone, patvirtina poreikį apibrėžti objektyvų kriterijų, skirtą nustatyti, ar tarp suteiktos paslaugos ir atitinkamo nekilnojamojo turto yra sąsaja.

35. Mano nuomone, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto pirmajame

sakinyje vartojamo termino „susijusi“ reikšmė geriausiai galėtų būti aiškinama remiantis antrajame sakinyje pateiktais pavyzdžiais. Nuoroda į „nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaugas, tokių kaip architektų ar firmų, vykdančių priežiūrą statybos vietoje“ galima pasinaudoti kaip požymiu, parodančiu, kokią sąsają tarp teikiamų paslaugų ir nekilnojamojo turto Bendrijos teisės aktų leidėjas turėjo omenyje priimdamas šią nuostatą.

36. 9 straipsnio 2 dalies a punkto antrajame sakinyje pateiktas sąrašas yra pavyzdinis, o ne baigtinis. Tačiau visoms jame aiškiai išvardytoms paslaugoms būdingas bendras požymis, kuris jas „sieja“ su nekilnojamoju turtu. Visos paslaugos yra teikiamos nekilnojamojam turtui arba jam skirtos. Jų tikslas yra teisinis arba fizinis nekilnojamojo turto pakeitimas. Nekilnojamojo turto agentai ir ekspertai vertina ir parduoda nekilnojamąjį turtą. Architektai kuria ir rengia projektus bei kartu su įmonėmis, vykdančiomis priežiūrą statybos vietoje, koordinuoja jų kūrimą bei pakeitimą ir dalyvauja tai atliekant.

37. Priešingai, žvejybos leidimų teikimas nėra paslauga, kurios tikslas yra teisinis arba fizinis nekilnojamojo turto (upės vagos), su kuriuo jie yra susiję, pakeitimas. Greičiau jis

įgalina asmenis nebaigtinio pobūdžio pagrindu naudotis vienu iš kelių įmanomų upės panaudojimo būdų. Kitaip tariant, ši paslauga kyla iš nekilnojamojo turto, bet nėra skirta nekilnojamajam turtui.

38. Pagal vieną galimą požiūrį formuluotė „susijusi su nekilnojamuoju turtu“, kuri apima paslaugas, *skirtas* šiam turtui, turėtų būti laikoma apimančia ir paslaugas, susijusias su šio turto *naudojimu*. Pasiūlytas Šeštosios direktyvos pakeitimo projektas (kuris aptariamas toliau) iš tiesų aiškiai įterpia šį papildomą kriterijų. Tačiau dabartinė teksto redakcija jo neatspindi; o taip pat nė vienas iš 9 straipsnio 2 dalies a punkto antrajame punkte pateiktų pavyzdžių neapima atitinkamo turto naudojimo. Dabartinė teksto redakcija labiau veda prie išvados, kad šiuo metu pagal 9 straipsnio 2 dalies a punktą reikalaujama sąsaja yra tokia, jog teikiama paslauga turi būti nekilnojamajam turtui *skirta* paslauga, o ne *iš* nekilnojamojo turto kylanti paslauga. Tuo remiantis, sąsaja tarp žvejybos leidimų pardavimo ir Gmunder Traun upės yra tokia, kurios neapima Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas.

39. Svarščiau analogiją tarp žvejybos leidimų ir medžioklės teisių, kurios man atrodo pakankamai panašios. Galiausiai abiem atvejais suteikiamos neišimtinės teisės ieškoti ir stengtis pagauti laukines būtybes, kurių buveinės ir teritorija yra „konkrečiame žemės paviršiaus plote <...>, kurio atžvilgiu gali būti

sukurtos nuosavybės ir valdymo teisės“¹⁴. Teisingumo Teismas nagrinėjo medžioklės teises sprendime *Stadt Sundern*¹⁵, kuriame pripažino, kad medžioklės teisių pardavimas yra ne žemės ūkio paslaugos teikimas Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies prasme, o įprastas paslaugos teikimas, kuriam taikoma bendroji direktyvos sistema¹⁶. Tačiau klausimas, ar medžioklės teisių pardavimas buvo „paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, teikimas“ pagal 9 straipsnio 2 dalies a punktą, šioje byloje neiškilo.

40. Šį klausimą nagrinėjant plačiau, man atrodo, kad 9 straipsnio 2 dalies a punkto sąvokos „susijusi su“ platesnis aiškinimas sukeltų bent jau dvejopų nepraktiškų pasekmių.

41. Pirma, jis uždėtų didelę našta daugeliui paslaugų teikėjų Europos Sąjungoje. Pavyzdžiui, bendrovė, kuri iš savo nuolatinio padalinio vienoje valstybėje narėje parduoda ekskursijų į kitose valstybėse narėse esančius pramogų parkus arba golfo kursus rezervavimo paslaugą. Šeštosios direktyvos 9 straips-

14 — Žr. generalinės advokatės J. Kokott pasiūlytą apibrėžimą jos išvados byloje C-428/02 *Marselisborg*, nurodytos šios išvados 13 išnašoje, 30 punkte.

15 — 2005 m gegužės 26 d. Sprendimas (C-43/04, Rink. p. I-4491).

16 — Žr. nagrinėjamą sprendimo 22–31 punktuose.

nio 2 dalies a punktą aiškinant plačiau, ši bendrovė turėtų registruotis kaip PVM mokėtoja kiekvienoje paskirties valstybėje narėje, jei nenorėtų prarasti teisės atskaityti pirkimo PVM, kurį ji sumoka pramogų parkams ir golfo kursams, nes jos rezervavimo paslaugos būtų „susijusios su“ nekilnojamoju turtu.

42. Antra, dėl tokio aiškinimo kai kurios kitos Šeštosios direktyvos nuostatos taptų perteklinės. Komisija tokius argumentus iliustruoja remdamasi 9 straipsnio 2 dalies e punkte minimomis paslaugomis, kurias teikia konsultantai, inžinieriai, konsultaciniai biurai, teisininkai, buhalteriai, ir panašiomis paslaugomis arba aprūpinimu personalu. Dėl menkos sąsajos su nekilnojamoju turtu (kurį nesudėtinga išsivaizduoti) šios paslaugos patektų į 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymo sritį. Tačiau 9 straipsnio 2 dalies e punkte yra speciali nuostata, įtvirtinanti, kad tokių paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą ar paprastai gyvena. Tokie patys argumentai berods yra taikomas Šeštosios direktyvos 26 straipsniui, pagal kurį laikoma, kad PVM tikslais kelionių organizacijų paslaugos teikiamos valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra įsteigęs pagrindinį savo padalinį, o ne kurioje klientai turi gyvenamąją vietą.

43. Siūlomo aiškinimo privalumas yra tas, kad išvengiama šių trūkumų ir kartu sustiprinamas teisinis saugumas taikant Šeštąją direktyvą, pateikiant pakankamai aiškų kriterijų, kad būtų galima atskirti šiuo metu galiojančio 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymo sritį nuo kitų Šeštosios direktyvos nuostatų.

44. Svarščiau, ar kuris nors vienas iš šių išaiškinimų paskatintų laisvą judėjimą ir bendros rinkos integraciją labiau nei kitas. Galima teigti, kad tokių poveikį turi 9 straipsnio 2 dalies a punkto siauresnis aiškinimas tiek, kiek jis reiškia, kad kitoje valstybėje narėje įsisteigęs prekybininkas nei patenka į prastesnę padėtį negalėdamas susigrąžinti pirkimo PVM pagal Aštuntąją direktyvą, nei priverstas, jei jis nenori, kad pirkimo PVM būtų negrąžintinas, registruotis PVM mokėtoju paslaugų pirkimo valstybėje arba keliose valstybėse narėse, kitose nei jo įsisteigimo ir registracijos PVM mokėtoju valstybė narė, tam, kad galėtų vykdyti atskaitą pagal Šeštąją direktyvą. Kita vertus, pati grąžinimo procedūra yra sudėtinga¹⁷ – praktikoje galbūt net

17 — Dėl šio mechanizmo pobūdžio ir veiksmingumo žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *SPI* (2001 m. kovo 15 d. Sprendimas, C-108/00, Rink. p. I-2361) 30 punktą. Todėl tai, kad kaip PVM mokėtoju Vokietijoje įsiregistravusiai *Heger* bus sugrąžintas Austrijoje sumokėtas pirkimo PVM, tačiau žvejybos leidimų pardavimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta Vokietijos mokesčio tarifo norma, (iš dalies) atsveria grąžinimo procedūros ilgumas ir sudėtingumas. Galiausiai nei plačiau, nei siauriau aiškinant 9 straipsnio 2 dalies a punktą tobulia neiškraipyta sistema nesukuriama.

sudėtingesnė (tai priklauso nuo konkrečių aplinkybių) nei registravimasis PVM mokėtoju daugiau nei vienoje valstybėje narėje.

Galimas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto pakeitimas

45. Man atrodo, kad, nepaisant to, ar kitoje valstybėje narėje įsisteigęs prekybininkas bando susigrąžinti pirkimo PVM įsiregistruodamas kaip PVM mokėtojas ir paslaugų teikimo valstybėje narėje (tai būtų 9 straipsnio 2 dalies a punkto platesnio aiškinimo pasekmė), ar remdamasis grąžinimo procedūra (tai būtų siauresnio šios nuostatos aiškinimo pasekmė), jis vis tiek patenka į nepalankesnę padėtį nei vietinis prekybininkas, kuriam tereikia įprastu būdu atskaityti PVM. Bet kuriuo atveju jam tenka papildoma administracinė našta būtent todėl, kad jis prekiauja daugiau nei vienoje valstybėje narėje (ši problema būdinga bet kokiam tarptautiniam prekių tiekimui arba paslaugų teikimui tarp apmokestinamųjų asmenų). Žinoma, jis gali šią problemą išspręsti ją ignoruodamas, „prarastą“ prikimo PVM įtraukdamas į savo paslaugų kainą ir apskaičiuodamas PVM savo kilmės valstybėje narėje nuo visos susidariusios kainos. Tačiau, jei jis šitaip sprendžia šį klausimą, jo teikiamos paslaugos greičiausiai bus brangesnės nei vietinio prekybininko.

46. Turėčiau atkreipti dėmesį į nesenus pasiūlymus iš dalies pakeisti Šeštąją direktyvą dėl paslaugų teikimo vietos¹⁸.

47. Šiais pasiūlymais siekiama aiškiai pasirinkti įprastą paslaugų apmokestinimą ten, kur naudojamosi paslaugomis, o tai iš esmės yra pageidautina. Jie atsirado iš 2003 m. gegužės mėnesį Komisijos mokesčių ir muitų sąjungos politikos generalinio direktorato pradėtų konsultacijų¹⁹. Konsultacijų dokumente „PVM – Paslaugų teikimo vieta“ Komisija bendrais bruožais nusakė pasiūlytą PVM nuostatų „pakeitimą“: apmokestinimą paslaugos teikėjo vietoje siūloma keisti į apmokestinimą pirkėjo vietoje, pažymėdama, kad vis tiek reikės išimties dėl su nekilnoja-

18 – Žr. pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos (KOM(2003) 822 (galutinis)) ir pakeistą pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos (KOM(2005) 334 (galutinis)).

19 – Plačiau apie konsultacijų proceso apžvalgą, iš jo kilusių išvadų santrauką bei teisės aktų priėmimo procesą žr. http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

muoju turtu susijusių paslaugų²⁰, ir pakvietė suinteresuotąsias šalis pateikti „pastabas dėl siūlymo paslaugų teikimo vietos apmokestinamiesiems asmenims nuostatas grįsti ne kilmės principu, o paskirties principu“. Pagal gautus komentarus Komisija parengė pasiūlymus.

48. Dėl galiojančio 9 straipsnio 2 dalies a punkto pasiūlymo naujasis 9a straipsnis yra išdėstytas taip:

„Nekilnojamasis turtas

Paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, apgyvendinimą viešbutyje ar panašios paskirties įstaigose, teisių naudotis nekilnojamoju turtu suteikimą ir statybos parengimo bei koordinavimo paslaugų, kaip

20 — Komisija konsultaciniame dokumente nurodo: „Galiojančią taisyklę sąlygiškai paprasta taikyti ir paprastai ji lemia tai, kad apmokestinama ten, kur yra naudojama paslauga“, ir pastaboje patikslina: „Naujoji nuostata iš esmės yra tapati galiojančiam Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktu“. Taip pat žr. pirminio pasiūlymo, kuris šiuo klausimu nebuvo pakeistas pakeistu pasiūlymu, aiškinamąjį raštą, KOM(2003) 822 (galutinis), p. 7.

antai architektų ar firmų, vykdančių priežiūrą statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas.“²¹

49. Naujoji formuluotė tam tikromis paslaugomis, *kylančiomis* iš nekilnojamojo turto, aiškiai papildė galiojančią tekstą, kuriame (kaip minėta) išvardijamos tik paslaugos, kurias galima apibūdinti kaip *skirtas* turtui. Ji konkrečiai numato, kad *teisių naudotis nekilnojamoju turtu suteikimas patenka į 9 straipsnio 2 dalies a punktą*.

50. Komisijos aiškinamajame rašte pakeitimai apibūdinami kaip įgyvendinantys „naująją PVM strategiją“, paaiškinant, kad „ši peržiūra, suderinta su Komisijos nustatytais būsimo darbo gairėmis, buvo atliekama vadovaujantis principu, jog PVM turėtų būti

21 — KOM(2003) 822 (galutinis), kuris šiuo atžvilgiu liko nepakeistas vėlesniu pasiūlymo pakeitimu, p. 18, kursyvu išskirta mano. Parlamentas savo nuomonėje dėl Komisijos pasiūlymo, susijusio su 9 straipsnio 2 dalies a punktu, tiesiog pažymėjo, kad „paslaugos, susijusios su nekilnojamoju turtu, ir toliau bus pagrįstai apmokestinamos šio nekilnojamojo turto buvimo vietoje (pakeistosios direktyvos 9a straipsnyje *tiesiog perrašomos šiuo metu galiojančios nuostatos*)“, ir pritarė pasiūlymui (2004 m. balandžio 6 d. Europos Parlamento dokumentas Nr. A5-0233/2004 (galutinis), PE 333.127; kursyvu išskirta mano). Europos ekonominio ir socialinio komiteto nuomonėje dėl pasiūlymo teigiama dar paprasčiau: „Paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu, teikimas ir toliau apmokestinamas šio turto buvimo vietos valstybėje“ (OL C 117, 2004, p. 15, p. 17).

taikomas ten, kur naudojamosi paslaugomis“, ir kad „įgyvendinus šiuos pakeitimus, jie turėtų užtikrinti, jog mokesčiai būtų mokami paslaugų naudojimo vietoje“²².

pardavimas turėtų būti apmokestinamas ten, kur žvejybos leidimais yra iš tiesų „naudojamosi“, t. y. Austrijoje. Taigi Komisijos pastabose pateikta pozicija šioje byloje, palaikanti 9 straipsnio 2 dalies a punkto siauresnį aiškinimą, yra visiškai priešinga jos pozicijai aiškinamojo rašto dalyje, skirtoje 9 straipsnio 2 dalies a punkto pakeitimui, ir pasiūlytam 9 straipsnio 2 dalies a punkto formuluotės pakeitimui²⁵.

51. Komisija teigia, kad 9 straipsnio 2 dalies a punktas iš esmės nepasikeitė, o mano aptarti pakeitimai buvo įterpti, „kad suteiktų aiškumo, jog viešbučių paslaugos ir pateikimas į mokamus kelius yra laikomos susijusiomis su nekilnojamoju turtu“²³.

52. Negaliu sutikti, kad šis pakeitimas nepakeičia esamos situacijos. Man atrodo, kad aiškios formuluotės „teisių naudotis nekilnojamoju turtu suteikimas“²⁴ įterpimas iš esmės pakeičia 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymo sritį, įtraukiant naują kriterijų, pagal kurį reikia vertinti, ar paslauga yra „susijusi su“ nekilnojamoju turtu. Iš tiesų tai atitiktų PVM sistemos pakeitimo tikslą, kad paprastai paslaugos yra apmokestinamos ten, kur jomis naudojamosi. Taikant tai šios bylos faktinėms aplinkybėms, per-

53. Manau, kad pasiūlyti Šeštosios direktyvos pakeitimai yra skirti – kaip Komisija ir minėjo pradiniam konsultacijų pranešime – *pakeisti* bendrąją padėtį, paslaugų teikimo vietos taisyklę grindžiant ne kilmės principu, o paskirties principu. Iš to išplaukia toks pakeitimas, kad teisių *naudotis* nekilnojamoju turtu suteikimas ir tokių teisių perpardavimas tampa apmokestinamas ten, kur jomis naudojamosi, t. y. ten, kur yra nekilnojamas turtas. Todėl ir toliau laikausi nuomonės, kad, kaip minėjau, šiuo metu galiojančio 9 straipsnio 2 dalies a punkto formuluotė turėtų būti aiškinama siauriau.

22 – Visos trys citatos iš pakeistojo pasiūlymo aiškinamojo memorandumo (KOM(2005) 334 (galutinis)), nurodyto šios išvados 18 išnašoje.

23 – KOM(2003) 822 (galutinis), kurio šiuo atžvilgiu nepakeitė vėlesnis pakeistas pasiūlymas, p. 11.

24 – Kurioms pagal loginį aiškinimą priklausytų ir „apgyvendinamas viešbutyje ar panašios paskirties įstaigose“.

25 – Nuo Bendrijos teisės aktu leidėjo valios priklauso, ar priimti šiuos pasiūlymus ir taip pritarti 9 straipsnio 2 dalies a punkto platesnio aiškinimo neigiamoms pasekmėms, kurias jau aptariau, dėl bendresniojo intereso apmokestinti naudojimo vietoje.

Išvada

54. Todėl į nacionalinio teismo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktą klausimą reikėtų atsakyti taip:

Teisių žvejoti suteikimas atlygintinai perleidžiant žvejybos leidimus nėra paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, teikimas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme.