

Byla C-166/05

Heger Rudi GmbH

prieš

Finanzamt Graz-Stadt

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinimo vieta – 9 straipsnis – Su nekilnojamuoju turtu susijusi paslaugų teikimas – Teisių žvejoti apibrėžtoje užsienio dalyje perleidimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Paslaugų teikimas

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies a punktas)

Teisės žvejoti suteikimas atlygintinai perleidžiant žvejybos leidimus yra paslauga, susijusi su nekilnojamuoju turtu, teikimas Šeštosios direktyvos 77/388 dvi valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme.

Iš tikrųjų, kadangi teisėmis žvejoti gali būti pasinaudota tik aptariamose užsienio atžvilgiu ir leidimuose nurodytose šios užsienio dalyse, pati užsienio yra žvejybos leidimų ir dėl to teisių žvejoti perleidimo sudedamasis elementas. Kai paslaugų teikimas sudaro pačių teisės naudotis turtu, kaip antai užsienio, perleidimas, šis nekilnojamas turtas yra esminis ir būtinas šio paslaugų teikimo elementas. Be to, vieta, kurioje yra nekilnojamas turtas, atitinka galutinio naudojimosi paslauga vietą. Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad teisių žvejoti perleidimas ir užsienio dalys, su kuriomis jos susijusios, yra pakankamai tiesiogiai tarpusavyje susiję.

(žr. 25–27 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 7 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinimo vieta – 9 straipsnis – Su nekilnojamuoju turtu susijusi paslaugų teikimas – Teisių žvejoti apibrėžtoje užsienio dalyje perleidimas“

Byloje C-166/05

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2005 m. kovo 31 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. balandžio 13 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Heger Rudi GmbH

prieš

Finanzamt Graz-Stadt,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (pranešėjas) ir U. Lohmus,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2006 m. kovo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą *Heger Rudi GmbH* (toliau – *Heger*) prieš *Finanzamt Graz-Stadt*, peržemusio *Finanzlandesdirektion für die Steiermark* teises, dėl prašymo grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą už žvejybos leidimų perleidimą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Pagal to paties straipsnio 3 dalies a ir b punktus valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti atitinkamai „tam tikras teisės ? nekilnojamųjų turtų“ (pataisytas vertimas) ir „daiktines teisės ? nekilnojamųjų turtų, kurios joms suteikia teisę naudotis nekilnojamoju turtu“.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas – „tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“. Toks sandoris gali būti, be kita ko, „nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu ar ne“ arba „pareigojimais susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją“.

5 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis tvirtina bendrą taisyklę, pagal kurią:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos arba nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.“ (Pataisytas vertimas)

6 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis numato tam tikras nukrypti leidžiančias taisykles. Taigi pagal šios nuostatos a punktą:

„Paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaugų, tokių kaip architektų ar firmų, vykdančių priešingai statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas“.

7 Su tarptautiniais tiekimais susijusio PVM grąžinimo tvarką reglamentuoja 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigėjų šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11, toliau – Aštuntoji direktyva). Iš šios direktyvos iš esmės išplaukia, kad teisė grąžinti pirkimo PVM atsiranda, kai apmokestinamasis asmuo steigėja kitoje valstybėje narėje ir vėliau valstybės, kurioje buvo surinktas pirkimo PVM, teritorijoje jis nevykdo PVM apmokestinto sandorio. Tačiau jeigu vėliau minėtoje teritorijoje apmokestinamasis asmuo vykdo apmokestinamuosius sandorius, jis daugiau nebegali naudotis teise ? PVM grąžinimą pagal Aštuntąją direktyvą, nes taikoma Šeštosios direktyvos 17 ir tolesniuose straipsniuose numatyta bendra atskaitos taisyklė.

Nacionalinės teisės aktai

8 1994 m. Austrijos apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz, 1994, BGBl. 663/1994) 3a dalies 6 pastraipa iš esmės atkartoja Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 Heger yra bendrovė, kurios buveinė yra Vokietijoje ir kuri neturi nuolatinio padalinio Austrijoje. 1997 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, kvota. Minėti leidimai joms turėtojams leido žvejoti tam tikrose šios upės atkarpose tam tikrais metais. Heger šiuos leidimus perpardavė daugybei kitose valstybėse narėse steigusiems klientams.

10 Be aptariam? leidim? pardavimo kainos, *Flyfishing* s?skaitoje fakt?roje nurod? *Heger* sumok?ti Austrijos 20 % tarifo PVM, t. y. iš viso 252 000 ATS (maždaug 18 300 eur?) sum?.

11 1999 m. gruodžio mėn. *Heger*, remdamasi Aštunt?j? direktyv? ? Austrijos teis? perkelian?iomis nuostatomis, nusiunt? Austrijos kompetentingai institucijai prašym? gr?žinti PVM, sumok?t? už žvejybos leidim? pirkimus 1997 m. ir 1998 metais.

12 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šis prašymas buvo atmestas, remiantis tuo, kad *Heger* atliktas žvejybos leidim? perpardavimas savo klientams yra su Austrijoje esan?iu nekilnojamuoju turtu susijusi? paslaug? teikimas, tod?l pirkimo PVM negali b?ti gr?žintas.

13 D?l šio sprendimo *Heger* pareišk? ieškin? *Verwaltungsgerichtshof*, kuris nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar teis?s žvejoti perleidimas, atlygintinai perleidžiant žvejybos leidimus, yra „paslaug?, susijusi? su nekilnojamuoju turtu, teikimas“ (Šeštosios direktyvos) 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme?“

D?l prejudicinio klausimo

14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad leidim? žvejoti up?je perleidimas atlygintinai yra paslaug?, susijusi? su nekilnojamuoju turtu, teikimas šios nuostatos prasme.

15 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta bendra taisykl? apmokestinimo vietai nustatyti, o to paties straipsnio 2 dalis nurodo kelias specialias taisykles d?l apmokestinimo vietos.

16 D?l Šeštosios direktyvos 9 straipsnio pirm?j? dviej? dali? santykio Teisingumo Teismas yra jau nusprend?s, kad šio straipsnio 1 dalis neturi pirmenyb?s 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju reikia užduoti klausim?, ar situacija atitinka kur? nors iš šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje nurodyt? atvej?. Jei ne, jai taikoma 9 straipsnio 1 dalis (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C?327/94, Rink. p. I?4595, 21 punkt? ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekering BV ir OV Bank*, C?41/04, Rink. p. I?9433, 33 punkt?).

17 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas neturi b?ti laikomas bendros taisykl?s išimtimi, kuri turi b?ti aiškinama griežtai (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C?108/00, Rink. p. I?2361, 17 punkt?).

18 Tod?l reikia išnagrin?ti, ar tokiam sandoriui, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, gali b?ti taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis. Kad aptariam? žvejybos leidim? perpardavimas gal?t? b?ti laikomas paslaug?, susijusi? su nekilnojamuoju turtu, teikimu Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme, vis? pirma reikia, kad ši? teisi? perleidimas b?t? „paslaug? teikimas“, o up?s dalis, su kuriomis leidimai susij?, b?t? galima laikyti „nekilnojamuoju turtu“.

19 Kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 28 ir 29 punktuose, kadangi nematyti, kad Austrijos Respublika pasinaudojo Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalyje valstyb?ms nar?ms suteikta galimybe tam tikras teises ? nekilnojam?j? turt? bei tam tikras daiktines teises ? nekilnojam?j? turt?, kurios j? tur?tojai suteikia teis? naudotis šiuo turtu, laikyti „nekilnojamuoju turtu“, pagrindin?je byloje nagrin?jam? teisi? žvejoti perleidimas atlygintinai negali b?ti laikomas prekį tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme. Taigi min?tas perleidimas yra

paslaugų teikimas šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme.

20 Kalbant apie „nekilnojamojo turto“ sąvoką, reikia pažymėti, kad viena iš tokio turto esminių savybių yra ta, kad jis susijęs su apibrėžta žemės ploto dalimi. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad aiškiai nustatytas žemės plotas, net jeigu jis apsemtas, gali būti laikomas nekilnojamojo turto (šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rink. p. I-1527, 34 punktą).

21 Tokios teisės žvejoti, kokias sąsigijo ir perpardavę *Heger*, leidžia naudotis šiomis teisėmis tam tikrose tiksliai apibrėžtose aptariamos upės dalyse. Šios teisės, kurios susijusios ne su vandens, kuris teka upėje ir nuolat atsinaujina, kiekiu, o su tam tikromis geografinėmis zonomis, kuriose galima naudotis šiomis teisėmis; taip pat jos susijusios su aiškiai nustatytu vandeniu apsemtu plotu.

22 Todėl upės dalys, su kuriomis susiję žvejybos leidimai, turi būti laikomos nekilnojamojo turto Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme.

23 Šiomis aplinkybėmis dar reikia patikrinti, ar ryšys, kuris sieja aptariamą paslaugą su nekilnojamojo turto, yra pakankamas. Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto bendrai struktūrai prieštarautų tai, jei šios specialios taisyklės taikymo srityje patektų bet koks paslaugų teikimas, net labai mažai susijęs su nekilnojamojo turto, nes dauguma paslaugų vienaip ar kitaip yra susijusios su nekilnojamojo turto.

24 Taigi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas apima tik paslaugą, kurios pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamojo turto, teikimą. Be to, ši sąsaja būdinga visiems šioje nuostatoje išvardytiems paslaugų teikimams.

25 Teisėmis žvejoti, kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gali būti pasinaudota tik aptariamos upės atžvilgiu ir leidimuose nurodytose šios upės dalyse. Taigi pati upė yra žvejybos leidimų ir dėl to teisių žvejoti perleidimo sudedamasis elementas. Kai tokia paslaugų teikimo, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje, sudaro pačios teisės naudotis turtu, kaip antai upe, perleidimas, šis nekilnojamas turtas yra esminis ir būtinas šio paslaugų teikimo elementas. Be to, vieta, kurioje yra nekilnojamas turtas, atitinka galutinio naudojimosi paslauga vietą.

26 Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad teisių žvejoti perleidimas ir upės dalys, su kuriomis jos susijusios, yra pakankamai tiesiogiai tarpusavyje susiję. Todėl tokia paslauga, kaip antai *Heger* suteiktoji, susijusi su nekilnojamojo turto Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme.

27 Taigi šio prejudicinio klausimo reikia atsakyti, kad teisės žvejoti suteikimas atlygintinai perleidžiant žvejybos leidimus yra paslaugų, susijusių su nekilnojamojo turto, teikimas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

28 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Teisės žvejoti suteikimas atlygintinai perleidžiant žvejybos leidimus yra paslaugų, susijusių su nekilnojamojo turto, teikimas 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies a punkto

prasme.

Parašai.

* Procesio kalba: vokie?i?.