

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2006 m. kovo 7 d.1(1)

Byla C-166/05

Rudi Heger GmbH

prieš

Finanzamt Graz-Stadt

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal EB 234 straipsnį yra susijęs su vieta, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymu apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu ir jo surinkimo pagal Šeštąjį Tarybos direktyvų 77/388/EEB (toliau – Šeštąjį PVM direktyvą) tikslu(2).
2. Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (administraciniam teisme) nagrinėjama byla yra susijusi su Vokietijoje įsteigta bendrove, kuri įsigijo žvejybos leidimą Austrijoje, kur ji neteikia paslaugų ir dėl to nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, norėdama parduoti šiuos žvejybai tam tikrose upėse Austrijoje atkarpose skirtus leidimus klientams iš kitų šalių.
3. Nacionalinis teismas siekia sužinoti, ar toks leidimų perpardavimas yra „paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju 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 ieškovo 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 mechanizmą(3).

Teisinis pagrindas

Atitinkamos Bendrijos teisės nuostatos

6. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje prekė tiekimu laikomas „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. 5 straipsnio 3 dalies a punktas ir 5 straipsnio 3 dalies b punktas galina valstybės nares „materialiuoju turtu“ laikyti atitinkamai „tam tikras teisės“

nekilnojamą?j? turtą“ ir „daiktines teises ? nekilnojamą?j? turtą, kurios j? tur?tojai suteikia teis? naudotis nekilnojamuoju turtu“.

7. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis „paslaug? teikim?“ apibr?žia, kaip „bet kok? sandor?, kuris n?ra prek? tiekimas, kaip apibr?žta 5 straipsnyje“. Tokie sandoriai gali, *inter alia*, apimti „nematerialiojo turto perleidim?“ ir „?pareigojimus susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksma? ar situaciją“.

8. Direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje teigiama, kad vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas „yra suk?l?s tarp valstybi? nari? konflikt? d?l jurisdikcijos, ypa? susijusi? su <...> paslaug? teikimu“. Tod?l Šeštosios direktyvos 9 straipsnis ?tvirtina taisykles, skirtas nustatyti viet?, kuri laikoma paslaug? teikimo vieta PVM tikslais (ir tod?l vietos, kurioje teikiama paslauga turi b?ti apmokestinama).

9. 9 straipsnio 1 dalis ?tvirtina bendro pob?džio nuostat?, kad paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas „turi ?steig?s savo versla? arba turi nuolatin? padalin?, iš kurio teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena“.

10. Toliau 9 straipsnio 2 dalyje ?tvirtinamos specialios nuostatos, nukrypstan?ios nuo 9 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintos bendrosios nuostatos. Pagal 9 straipsnio 2 dalies a punkt? „paslaug?, susijusi? su nekilnojamuoju turtu, ?skaitant nekilnojamojo turto agent? ir ekspert? paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaug?, tokia? kaip architekt? ar firma?, vykdan?i? priežiur? statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas“.

11. 9 straipsnio 2 dalies e punkte pateikiamas s?rašas paslaug?, teikiam?, *inter alia*, apmokestinamiesiems asmenims, kurie ?sisteig? Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje kaip paslaug? teik?jas, ir kuri? suteikimo vieta laikoma „vieta, kur klientas yra ?steig?s savo versla? arba turi nuolatin? padalin?, kuriam teikiamos paslaugos, arba, jei tokios vietos n?ra, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena“. Šis s?rašas taip pat apima „konsultant?, inžinieri?, konsultacini? biur?, teisinink?, buhalterius paslaugas ir kitas panašias paslaugas, taip pat duomen? apdorojim? ir informacijos teikim?“ ir „aprupinim? personalu“.

12. 13 straipsnis numato atleidimo nuo PVM atvejus. 13 straipsnio B skirsnio b punktas nuo mokes?io atleidžia, *inter alia*, nekilnojamojo turto nuom?.

13. Su tiekimu susijusio PVM gr?žinimo tvark? reglamentuoja Aštuntoji direktyva. Iš esm?s teis? susigr?žinti pirkimo PVM pagal Aštuntąj? direktyv? atsiranda tada, kai apmokestinamasis asmuo yra ?sisteig?s kitoje valstyb?je nar?je ir v?liau valstyb?s, kurioje buvo sumok?tas pirkimo PVM, teritorijoje jis nevykdo PVM apmokestinto sandorio. Ta?iau jeigu v?liau apmokestinamasis asmuo vykdo apmokestinamuosius sandorius teritorijoje, kurioje buvo sumok?tas pirkimo PVM, jis arba ji daugiau negali naudotis teise ? šio PVM gr?žinim? pagal Aštuntąj? direktyv?, bet turi teis? taikyti Šeštosios direktyvos 17 ir tolesniuose straipsniuose numatyt? bendr? atskaitos taisykl?.

Atitinkami nacionalin?s teis?s aktai

14. 1994 m. Austrijos apyvartos mokes?io ?statymo (Umsatzsteuergesetz, 1994, BGBl. 663/1994, toliau – 1994 m. UStG) 3a dalies 6 pastraipa ?gyvendina Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkt?, iš esm?s atkartodama jo formuluot?.

15. Austrijos federacijos Finans? ministro reglamentas, priimtas(4) 1994 m. UStG pagrindu, ?gyvendina, *inter alia*, Aštuntosios direktyvos reikalavimus. Pagal š? reglament? teis? gr?žinti Austrijoje sumok?t? pirkimo PVM atsiranda, *inter alia*, kai ne Austrijoje ?sisteigusi Bendrov? v?liau

vykdyti (toliau – Heger) sandorą, kurio teikimo vieta, taigi ir apmokestinimo vieta, *nelaikoma* Austrija. Tačiau, jei šis vėlesnis sandoris laikomas teikimu, kurio vykdymo vieta laikoma Austrija, nėra teisės grąžinti pirkimo PVM pagal šį reglamentą, tačiau yra teisė atskaityti mokestį pagal prastą nuostatą.

Pagrindinis 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, kvota. Nusipirkdama šias kvotas *Heger* įsigijo žvejybos leidimų, kurie leido žvejoti tam tikrose šios upės atkarpose tam tikrais metais. *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 eur).

18. 1999 m. gruodžio mėn. *Heger*, remdamasi su 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 nekilnojamuoju 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 vykdytos pagal Austrijos teisės nuostatas, gyvendinančias 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 nekilnojamuoju 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, galiausiai, jos turi būti pakankamai susijusios. Tokiu atveju apmokestinamojo sandorio vykdymo 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 lygmeniu(5). Todėl Teisingumo Teismas Bendrijos lygmeniu pateikė „nekilnojamojo turto“, „nuomos“ sąvokų apibrėžimus aiškindamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje įtvirtintas išimtis(6) ir „reklamos

paslaugų“ sąvokos pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnis 2 dalies e punktą apibrėžimą(7).

25. Manytina, kad turėtų būti taikomi tokie patys argumentai apibrėžiant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis a punkte tvirtintas sąvokas. 9 straipsnio 2 dalies a punktas aiškiai neapibrėžia jame vartojamų sąvokų, o taip pat dėl šių sąvokų apibrėžimų nedaroma nuorodos į nacionalines teisinės sistemas. Akivaizdu, kad nesant jokios konkrečios priešingos nuorodos ir teisinio saugumo tikslais įvairiose Bendrijos priemonėse nuostatose vartojama sąvoka turėtų būti aiškinama vienodai. Taip pat iš Šeštosios direktyvos septintos konstatuojamosios dalies išplaukia, kad 9 straipsnio 2 dalies a punkte tvirtintą nuostatą tikslas, kaip Teisingumo Teismas jau pripažino dėl 9 straipsnio 2 dalies e punkto(8), 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 atvejų. Tai galima pasiekti tik apibrėžiant 9 straipsnio 2 dalies a punkte vartojamas sąvokas Bendrijos lygmeniu(9).

26. Antra, aiškinant Šeštosios direktyvos 9 straipsnį, vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų 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 vietoje(12). Tačiau Šeštoji direktyva 9 straipsnio 1 dalyje nustatė pagrindinį 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 turtu“, taigi – prekėmis. Tačiau, net jei žvejybos leidimai iš esmės galėtų būti vertinami kaip tam tikros teisės į nekilnojamąjį turtą arba daiktinę teisę (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 kvalifikavimas kaip „nematerialiojo turto perleidimo“ arba „pareigojimo 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 nekilnojamojo turtu Šeštosios direktyvos prasme(13). Tas pats principas turi būti taikomas atibojant upės vagos atkarpas, su kuriomis yra susijusios žvejybos teisės. Kaip ir *Marselisborg* nagrinėtos vandenyje nustatytos laivų švartavimosi vietos, jos laikytinos nekilnojamojo turtu.

Sąsajos laipsnis

31. Atsakymas į nacionalinio teismo pateiktą klausimą priklauso nuo sąsajos tarp teikiamos paslaugos ir nekilnojamojo turto, kurios iš tiesų galima reikalauti, laipsnio ir pobūdžio. Remiantis

paprastu požiūriu, kurio 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 leidimą iš *Heger*, steigtos Vokietijoje. Tačiau jie gali pasinaudoti šiegytais leidimais tik nukeliavę iki Gmunder Traun ir joje žvejodami. Žvejybos leidimai yra glaudžiai susiję su nagrinėjamo nekilnojamojo turto konkrečiu naudojimu. Todėl žvejybos leidimo teikimas yra „paslauga“, susijusi su nekilnojamojo turto, teikimas“.

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

33. Aišku, kad šie paslaugą suteikia su nekilnojamojo turto yra skirtingo laipsnio ir jie susiję šie. Kaip teisingai pažymi Komisija savo pastabose, pernelyg platus šie vokos „susijusi su“ aiškinimas yra netinkamas. Iš tiesų manomas *reductio ad absurdum*, nes galiausiai kiekviena paslauga gali būti vienaip ar kitaip susijusi su nekilnojamojo turto, suprantamu kaip apibrėžta vieta. Man neatrodo naudinga nagrinėti šie problemą konkrečiai kiekvienu atveju. Geriau būtų surasti objektyvų kriterijų, kurio būtų galima taikyti nustatant, ar teikiama paslauga galima tinkamai laikyti „susijusia su“ atitinkamu nekilnojamojo turto.

34. Svarbu pabrėžti, kad su iš *Flyingfish* nusipirktą žvejybos kvotą pagrindu *Heger* suteikta paslauga savo klientams, už kurią sumokėti pirkimo PVM *Heger* norėjo susigrąžinti, buvo žvejybos leidimų perpardavimas. Tai reiškia, kad šie tarp nekilnojamojo turto (apibrėžtą upės vagos atkarpą) ir teikiamos paslaugos (žvejybos leidimo teikimo) yra tolimesnė; ir šie *Heger* suteiktos „paslaugos“ dalis buvo šiegyjimas leidimų, kuriais ji toliau aprūpino savo klientus. Šiuo atžvilgiu tai, kas buvo patiekta, galima tam tikra prasme laikyti „prekės paketu“, kurio sudaro ir pats leidimas, ir klientų noro žvejoti šiegyvandinimo palengvinimas. Nusipirkdamas iš *Heger* žvejybos leidimų, klientas šiegyja ir patį leidimą, suteikiant teisę žvejoti, ir išvengia nemalonumų bei nepatogumų šiegyjant žvejybos leidimus pašiam. Tokia analizė, mano nuomone, patvirtina poreikį apibrėžti objektyvų kriterijų, skirtą nustatyti, ar tarp suteiktos paslaugos ir atitinkamo nekilnojamojo turto yra šiegyja.

35. Mano nuomone, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto pirmajame sakinyje vartojamo termino „susijusi“ reikšmę geriausiai galėtų būti aiškinama remiantis antrajame sakinyje pateiktais pavyzdžiais. Nuoroda šie „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, kokių šiegy tarp teikiamų paslaugų ir nekilnojamojo turto Bendrijos teisės aktų leidėjai turėjo omenyje priimdami šie nuostatų.

36. 9 straipsnio 2 dalies a punkto antrajame sakinyje pateiktas šiegyrašas yra pavyzdinis, o ne baigtinis. Tačiau visoms jame aiškiai išvardytoms paslaugoms būdingas bendras požymis, kuris jas „sieja“ su nekilnojamojo turto. Visos paslaugos yra teikiamos nekilnojamajam turtui arba jam skirtos. Jie 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 šiegymonėmis, vykdančiomis priežiūrą statybos vietoje, koordinuoja jie kšrimą 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 šiegalina asmenis nebaigtinio pobūdžio pagrindu naudotis vienu iš kelių šiegymanomų upės panaudojimo būdų. Kitaip tariant, šie paslauga kyla iš nekilnojamojo turto, bet nėra skirta nekilnojamajam turtui.

38. Pagal vieną galimą požiūrą formuluotą „susijusi su nekilnojamojo turto“, 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 dabartinis teksto redakcija jo neatspindi; o taip pat nėra vienas iš 9 straipsnio 2 dalies a punkto antrajame punkte pateiktų pavyzdžių neapima atitinkamo turto naudojimo. Dabartinis 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. Svarstoma analogijų tarp žvejybos leidimų ir medžioklės teisė, 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 teisė pardavimas yra ne žemės ūkio paslaugos teikimas Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies prasme, o įprastas paslaugos teikimas, kuriam taikoma bendroji direktyvos sistema (16). Tačiau klausimas, ar medžioklės teisė pardavimas buvo „paslauga“, susijusi su nekilnojamoju turtu, teikimas pagal 9 straipsnio 2 dalies a punktą, šioje byloje neiškilo.

40. Šis klausimas nagrinėjant plačiau, man atrodo, kad 9 straipsnio 2 dalies a punkto sąvokos „susijusi su“ platesnis aiškinimas sukeltų bent jau dvejopą nepraktišką pasekmę.

41. Pirma, jis uždėtų didelį naštą daugeliui paslaugų teikėjų Europos Sąjungoje. Pavyzdžiui, bendrovė, kuri iš savo nuolatinio padalinio vienoje valstybėje narėje paroduoda ekskursijų ir kitose valstybėse narėse esančius pramogų parkus arba golfo kursus rezervavimo paslaugų. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas 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 asmeniniu personalu. Dėl menkos sąsajos su nekilnojamoju turtu (kurį nesudėtinga sivaizduoti) šios paslaugos patektų į 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymo sritį. Tačiau 9 straipsnio 2 dalies e punkte yra speciali nuostata, tvirtinanti, kad tokios paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslo 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 steigėjas pagrindinė 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. Svarstoma, ar kuris nors vienas iš šių išaiškinimų paskatintų laisvą judėjimą ir bendros rinkos integraciją labiau nei kitas. Galima teigti, kad tokie poveikiai turi 9 straipsnio 2 dalies a punkto siauresnis aiškinimas tiek, kiek jis reiškia, kad kitoje valstybėje narėje steigėjas 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 steigimo ir registracijos PVM

mokėtojų valstybės narė, tam, kad galėtų vykdyti atskaitę pagal Šeštąją direktyvą. Kita vertus, pati grąžinimo procedūra yra sudėtinga(17) – praktikoje galbūt net sudėtingesnė (tai priklauso nuo konkrečių aplinkybių) nei registravimasis PVM mokėtojų daugiau nei vienoje valstybėje narėje.

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 būtų todėl, kad jis prekiauja daugiau nei vienoje valstybėje narėje (ši problema būtų dinga bet kokiam tarptautiniam prekių tiekimui arba paslaugų teikimui tarp apmokestinamųjų asmenų). Žinoma, jis gali šią problemą išspręsti į ignoruodamas „prarastą“ pirkimo 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.

Galimas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto pakeitimas

46. Turėtų būti atkreipti dėmesys į nesenus pasiūlymus iš dalies pakeisti Šeštąją direktyvą dėl paslaugų teikimo vietos(18).

47. Šiais pasiūlymais siekiama aiškiai pasirinkti įprastą paslaugų apmokestinimą ten, kur naudojamos paslaugomis, o tai iš esmės yra pageidautina. Jie atsirado iš 2003 m. gegužės mėnesio Komisijos mokesčių ir muitų sąjungos politikos generalinio direktorato pradėtų konsultacijų(19). Konsultacijų dokumente „PVM – Paslaugų teikimo vieta“ Komisija bendrais bruožais nusako pasiūlytą PVM nuostatą „pakeitimą“: apmokestinimą paslaugos teikėjo vietoje siūloma keisti į apmokestinimą pirkėjo vietoje, pažymėjama, kad vis tiek reikės išimties dėl su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų(20), ir pakvietę suinteresuotąsias šalis pateikti „pastabas dėl siūlymo paslaugų teikimo vietos apmokestinamiesiems asmenims nuostatas grąžinti 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 nekilnojamuoju turtu, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, apgyvendinimą viešbutyje ar panašios paskirties įstaigose, teisiškai naudotis nekilnojamuoju turtu suteikimą ir statybos parengimo bei koordinavimo paslaugų, kaip 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 papildo galiojantį tekstą, kuriame (kaip minėta) išvardijamos tik paslaugos, kurias galima apibūdinti kaip *skirtas* turtui. Ji konkrečiai numato, kad *teisiškai naudotis nekilnojamuoju turtu suteikimas patenka į 9 straipsnio 2 dalies a punktą*.

50. Komisijos aiškinamajame rašte pakeitimai apibūdunami kaip įgyvendinantys „naująją PVM strategiją“, paaiškinant, kad „ši peržiūra, suderinta su Komisijos nustatytomis būsimo darbo gairėmis, buvo atliekama vadovaujantis principu, jog PVM turėtų būti taikomas ten, kur naudojamos paslaugomis“, ir kad „įgyvendinus šiuos pakeitimus, jie turėtų užtikrinti, jog mokesčiai būtų mokami paslaugų naudojimo vietoje“(22).

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

52. Negaliu sutikti, kad šis pakeitimas nepakeičia esamos situacijos. Man atrodo, kad aiškios formuluotės „teisi naudotis nekilnojamoju turtu suteikimas“(24) terpimas iš esmės pakeičia 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymo sritį, traukiant 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, perpardavimas 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 siauresnę 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 pakeitimui(25).

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

Išvada

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

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

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 statymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra šios šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11).

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

5 – Pavyzdžiui, dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 3. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Sinclair Collis* (C-275/01, Rink. p. I-5965) 23 punkte ir jame nurodytą teismo praktiką. Taip pat 3. generalinio advokato F. G. Jacobs 2002 m. birželio 6 d. išvadą byloje *Maierhofer* (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.

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 praktika.

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

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

12 – Žr. 1967 m. balandžio 11 d. Antrąją Tarybos direktyvą 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir procedūros 6 straipsnio 3 dalį (OL 71, 1967, p. 16), kurioje buvo tvirtinta, kad „paslaugų teikimo vieta paprastai laikoma vieta, kurioje paslaugos yra suteikiamos arba kurioje perduodama arba suteikiama teisė arba daiktas, kuris nuomojamas, naudojamas arba kuriuo naudojasi“. 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 punktas) ir šios išvados 9 išnašoje nurodyta generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada byloje *RAL (Channel Islands)*, 24 ir 30 punktai).

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 vadovaujamasi kai kuriose nacionalinėse teisinėse sistemose (pavyzdžiui, Ispanijos, Italijos, Prancūzijos ir Belgijos).

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. nagrinėjimo sprendimo 22–31 punktuose.

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 mokėtojai Vokietijoje sūsi registravusieji *Heger* bus sugrąžintas Austrijoje sumokėtas pirkimo PVM, tačiau žvejybos leidimų pardavimo PVM sūskaitoje fakturoje 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 tobula neiškraipyta sistema nesukuriama.

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 kilusią išvadą santrauką bei teisės aktų priėmimo procesą žr. http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

20 – Komisija konsultaciniame dokumente nurodo: „Galiojančių taisyklių sąlygiškai paprasta taikyti ir paprastai ji lemia tai, kad apmokestinama ten, kur yra naudojamos paslauga“, ir pastaboje patikslina: „Naujoji nuostata iš esmės yra tapati galiojančiam Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktui“. Taip pat žr. pirminio pasiūlymo, kuris šiuo klausimu nebuvo

pakeistas pakeistu pasiūlymu, aiškinamąjį raštą, KOM (2003) (galutinis), p. 7.

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 nekilnojamuoju 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: „Paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, teikimas ir toliau apmokestinamas šio turto buvimo vietos valstybėje“ (OL C 117, 2004, p. 15, p. 17).

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 „apgyvendinimas viešbutyje ar panašios paskirties įstaigose“.

25 – Nuo Bendrijos teisės aktų 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.