

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2013 m. sausio 31 d.(1)

Byla C-155/12

Minister Finansów

prieš

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 2006/112/EB 47 straipsnis – Paslaugų teikimo vieta – Su nekilnojamojo turto susijusi paslauga – Prekių saugojimas“

I – **Žanga**

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su prekių saugojimo apmokestinimu PVM mokesčiu ir klausimu, kuri valstybė narė turi apmokestinimo kompetenciją. Ši apmokestinimo kompetencija priklauso nuo apmokestinamos paslaugos suteikimo vietos, kaip ji apibrėžiama PVM teisės aktuose.

2. Pagal šiuos aktus kompetenciją apmokestinti paslaugas, susijusias „su nekilnojamojo turto“, turi valstybė narė, kurioje yra nekilnojamasis turtas. Teisingumo Teismas dėl to yra nusprendęs, kad paslauga ir nekilnojamasis turtas turi būti susiję „pakankamai tiesiogiai“(2). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar tai galioja ir kalbant apie prekių saugojimą.

3. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą suteikia progą patikslinti Teisingumo Teismo praktiką dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamojo turto. Tai svarbu ne tik šiuo konkrečiu atveju; teisės taikymo aspektu reikėtų išsiaiškinti, koks ryšys, Teisingumo Teismo nuomone, yra „pakankamai tiesioginis“.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

4. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(3) (Direktyvos 2008/8(4) redakcija, toliau – PVM direktyva) 43 ir paskesniuose straipsniuose reglamentuojama paslaugų teikimo vieta.

5. PVM direktyvos 44 straipsnyje bendrai nustatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigėjas savo verslo. <...>“

6. Jei paslaugų teigiantis asmuo yra neapmokestinamasis asmuo, pagal PVM direktyvos 45 straipsnį taikoma ši bendroji taisyklė:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra steigėjas savo verslo. <...>“

7. PVM direktyvos 46 ir paskesni straipsniai – tai specialios nuostatos, taikomos paslaugų teikimo vietai. PVM direktyvos 47 straipsnyje reglamentuojamas „su nekilnojamojo turto susijusių paslaugų teikimas“:

„Su nekilnojamojo turto susijusių paslaugų, skaitant ekspertų ir nekilnojamojo turto agentų paslaugas, apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose ar panašiuose veikiančiuose įstaigose, pavyzdžiui, poilsio vietose ar stovyklauti rengtose vietose, teisės naudoti nekilnojamąjį turtą suteikimo ir statybos darbų parengimo bei koordinavimo paslaugas, pavyzdžiui, architektų ir statybos vietoje priežiūrą vykdančių firmų paslaugas, teikimo vieta yra ta vieta, kur yra nekilnojamasis turtas.“

8. Iki 2006 m. gruodžio 31 d. taikytos 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(5) (toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnyje buvo reglamentuojama paslaugų teikimo vieta. Speciali nuostata, reglamentuojanti su nekilnojamojo turto susijusias paslaugas, buvo šios nuostatos 2 dalies a punkte:

„2. Tačiau:

a) paslaugų, susijusių su nekilnojamojo turto, skaitant 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 nekilnojamasis turtas“.

B – Nacionalinė teisė

9. Pagrindiniuose byloje taikytinos redakcijos Lenkijos 2004 m. kovo 11 d. pridėtinės vertės mokesčio įstatyme yra nuostata, iš esmės atitinkanti PVM direktyvos 44 ir 47 straipsnius.

III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

10. *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.*, pagal Lenkijos teisę veikianti bendrovė (toliau – apmokestinamasis asmuo), teikia prekių saugojimo paslaugas žmonėms, kurių buveinė yra kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse ir trečiuosiose šalyse. Šios paslaugos apima prekių priėmimą sandėliu, į sandėlį, į sandėlio lentynas, prekių saugojimą, prekių supakavimą, išdavimą, iškrovimą ir pakrovimą. Šios paslaugos iš dalies trauktas ir bendroje pakuotėje pristatytas medžiagų perpakavimas atskiras pakuotes.

11. Dėl šios veiklos apmokestinamasis asmuo Lenkijos mokesčių administratoriui pateikė prašymą išaiškinti Lenkijos PVM teisės aktus. Jis klausė, ar aprašyta veikla Lenkijos Respublikoje apmokestinama PVM. Kompetentingas finansų ministras atsakė, kad taip, jei sandėlių pastatai yra Lenkijoje. Jis paaiškino, kad apibūdintos paslaugos yra su nekilnojamojo turto susijusios

paslaugos, todėl jos turi būti apmokestinamos ten, kur yra nekilnojamasis turtas.

12. Šis sprendimas apmokestinamasis asmuo apskundžia Lenkijos teismams. Jis tvirtina, kad jo teikiamos paslaugos teikimo vieta PVM teisės požiūriu pagal PVM direktyvos 44 straipsnį yra atitinkamo paslaugos gavėjo buveinė, o ne nekilnojamojo turto vieta pagal PVM direktyvos 47 straipsnį. Jei klientai reziduoja ne Lenkijos teritorijoje, sandėliavimo paslaugos negali būti apmokestinamos Lenkijos Respublikoje.

13. Tokiomis aplinkybėmis bylą nagrinėjantis *Naczelny Sąd Administracyjny*, nustatė, kad kitos valstybės narės taiko kitą apmokestinimo praktiką, vadovaudamasis SESV 267 straipsniu, kreipiasi į Teisingumo Teismą su šiais klausimais:

„Ar PVM direktyvos 44 ir 47 straipsnių nuostatas reikia aiškinti taip, kad kompleksinės prekės sandėliavimo paslaugos, apimančios prekės priėmimą ir sandėlį, jo padėjimą ir atitinkamas sandėlio lentynas, prekės saugojimą kliento naudai, jo išdavimą, iškrovimą ir pakrovimą, o kai kurių klientų atveju bendroje pakuotėje pristatytą medžiagą perpakavimą ir atskiras pakuotes, yra su nekilnojamojo turto susijusios paslaugos, apmokestinamos nekilnojamojo turto buvimo vietoje, kaip numatyta PVM direktyvos 47 straipsnyje?

Ar vis dėlto reikia pripažinti, kad šios paslaugos apmokestinamos toje vietoje, kur jos gavėjas yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinį padalinį, o nesant tokios vietos, – ten, kur yra paslaugos gavėjo nuolatinis gyvenamoji vieta arba kur jis paprastai gyvena, kaip numatyta PVM direktyvos 44 straipsnyje?“

14. Procese Teisingumo Teisme pastabas raštu pateikė apmokestinamasis asmuo, Graikijos ir Lenkijos vyriausybės bei Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, užduodamas prejudicinius klausimus, iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 47 straipsnis turi būti taikomas aprašytoms prekės saugojimo paslaugoms.

16. Norint atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia nustatyti du dalykus. Pirma, ar apmokestinamojo asmens teikiama kompleksinė paslauga yra viena bendra paslauga, ar ją sudaro skirtingos atskiros paslaugos, kurių teikimo vietas reikia vertinti atskirai (žr. A skirsnį). Antra, reikia išnagrinėti, ar nustatytoms paslaugoms taikytinas PVM direktyvos 47 straipsnis (žr. B skirsnį).

A – Viena bendra paslauga ar savarankiškos atskiros paslaugos

17. Pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar su kompleksine paslauga susijusi atskirų paslaugų – prekės priėmimo ir sandėlį, jo padėjimą ir atitinkamas sandėlio lentynas, šių prekės saugojimo, prekės išdavimo, iškrovimo ir pakrovimo – teikimo vietų reikia nustatyti kiekvienai paslaugai atskirai, ar visoms bendrai.

18. Lenkijos vyriausybė teisingai pastebėjo, kad nagrinėjamu atveju reikia atsižvelgti į Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su viena bendra paslauga. Pagal ją, jeigu sandorį sudaro dalis ar veiksmų visuma, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis apima dvi arba daugiau atskirų paslaugų, ar vieną paslaugą⁽⁶⁾.

19. Viena bendra paslauga pirmiausia laikoma tokia paslauga, kai viena atskira paslauga yra pagrindinė, o kitos – tik šalutinės. Atskira paslauga laikoma šalutine pagrindinės paslaugos atžvilgiu, jei klientui ji yra ne tikslas savaime, bet priemonė kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti

pagrindine paslauga(7).

20. Vienos bendros paslaugos, susidedančios iš pagrindinės ir šalutinių paslaugų, atveju šalutinės paslaugos apmokestinamos taip pat, kaip ir pagrindinė(8). Todėl Lenkijos vyriausybė teisingai atkreipia dėmesį, kad pagrindinės paslaugos teikimo vieta lemia vienos bendros paslaugos teikimo vietą(9).

21. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje turi nustatyti, ar pagrindinėje byloje apibūdintos atskiros paslaugos yra viena bendra paslauga, ir, jei taip, kuri jį yra pagrindinė(10). Tačiau išdėstytos bylos aplinkybės gana akivaizdžiai rodo, kad prekės saugojimas, t. y. tikrasis sandėliavimas, reikėtų laikyti pagrindine paslauga, o priemimasis, padėjimas lentynas, išdavimas, iškrovimas ir pakrovimas – šalutinėmis. Juk šios atskiros paslaugos paprastai klientui nebūna tikslas savaime, o tik skirtos sudaryti galimybes saugoti prekes.

22. Tiesa, kai kurių klientų užsakymu atliekamas medžiagų perpakavimas galima būtų laikyti savarankiška paslauga, jei prekės perpakuojamos ne dėl to, kad būtų geriau jas saugoti. Tokiu atveju PVM teisės požiūriu reikėtų daryti prielaidą, kad teikiamos dvi paslaugos, kurių teikimo vietas reikėtų nustatyti kiekvienos atskirai: perpakavimo vietą ir prekės saugojimo vietą.

23. Kitokių išvadų būtų galima daryti tuomet, jei apmokestinamasis asmuo, iškraudamas ir pakraudamas saugojamas prekes, teiktų reikšmingą vežimo paslaugą. Jei paslauga apima prekės priemimą iš vienos vietos ir, trumpai jį pasaugojus, pervežimą kitą vietą, pagrindinė paslauga gali būti pervežimas, o tarpinis saugojimas kliento požiūriu nėra tikslas savaime, todėl laikytinas šalutine paslauga. Tokios paslaugos teikimo vietą tuomet reikėtų nustatyti pagal tai, kur teikiama pervežimo paslauga.

24. Tačiau, remdamasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmiausia prejudiciniuose klausimuose apibūdintomis atskiromis paslaugomis, toliau nagrinėjama laikysiuosi požiūriu, kad apibūdinta kompleksinė prekės saugojimo paslauga yra viena bendra paslauga, kurios teikimo vietą reikia nustatyti pagal pagrindinės paslaugos – prekės saugojimo – vietą.

B – Vienos bendros saugojimo paslaugos vieta

25. Šių saugojimo vietų būtų galima nustatyti pagal bendras PVM direktyvos 44 ir 45 straipsnius nuostatas arba pagal specialią 47 straipsnio nuostatą.

26. Kadangi specialios nuostatos, reglamentuojančios paslaugos teikimo vietą, turi viršenybą prieš bendrąsias(11), pirmiausia reikia įvertinti, ar turi būti taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis.

27. Prekės saugojimas nepatenka nė į vieną nuostatoje aiškiai paminėtų paslaugų kategorijų. Tačiau kadangi šis sąrašas nėra baigtinis(12), kyla klausimas, ar prekės saugojimas yra „su nekilnojamuoju turtu“ susijusi paslauga, kaip ji suprantama šioje nuostatoje.

1. Pakankamai tiesioginis ryšys

28. Pagal Teisingumo Teismo praktiką, susijusi su Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktu, tam, kad paslauga būtų susijusi su nekilnojamuoju turtu, nepakanka bet kokio ryšio. Veikiausiai šis ryšys turi būti „pakankamai tiesioginis“(13). Sprendime *Heger* Teisingumo Teismas patvirtino, kad toks ryšys egzistuoja, nes atitinkamas nekilnojamas turtas yra „sudedamasis“, „esminis ir būtinas“ paslaugos elementas, o vieta, kurioje yra nekilnojamas turtas, yra galutinio naudojimosi paslauga vieta(14).

29. Nėra jokio pagrindo netaikyti šios teismo praktikos nagrinėjamu atveju aiškintinam PVM direktyvos 47 straipsniui, net jei jo formuluotė ir buvo papildyta aiškiai įvardijamomis paslaugų

r?šimis. Ta?iau j? reik?t? sukonkretinti, nes, kaip teisingai yra pasteb?j?s generalinis advokatas F. G. Jacobs(15), nustatant paslaugos teikimo viet? PVM apmokestinimo tikslais, svarbiausias tikslas yra u?tikrinti teisin? tikrum?.

30. Paslaugos teikimo vietos nustatym? reglamentuojan?ios nuostatos yra kolizin?s normos, pagal kurias nustatoma, kur paslaugos apmokestinamos, ir apibr?žiamos valstybi? nari? kompetencijos. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti kompetencijos kolizijos, d?l kurios gali b?ti dvigubai apmokestinama, ir pajam? neapmokestinimo(16). Tod?l nuostatose vartojamos s?vokos visoje S?jungoje turi b?ti aiškinamos vienodai(17) ir taip, kad b?t? ?manomas u?tikrintas, paprastas ir praktiškas teisinis kvalifikavimas ir kad b?t? išvengta valstybi? nari? kompetencijos kolizijos(18).

31. Kalbant apie PVM direktyvos 47 straipsn?, pažym?tina, kad ligšiolin? Teisingumo Teismo praktika šio tikslo dar nepasiek?. „Pakankamai tiesioginio ryšio“ reikalavimas, kaip rodo ir ši byla, toks neapibr?žtas, kad jo taikymo konkre?iu atveju ne?manoma prognozuoti. Tas pat pasakytina ir apie Teisingumo Teismo viename sprendime papildomai pateiktus kriterijus, kad nekilnojamasis turtas turi b?ti „esminis ir b?tinasis“ paslaugos elementas arba kad vieta, kurioje yra nekilnojamasis turtas, turi b?ti galutinio naudojimosi paslauga vieta.

32. Teisingumo Teismas, nagrin?damas pirkimo sandori? ir apmokestinam? pardavimo sandori? „tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš?“, kuris pagal jo praktik? b?tinasis norint taikyti PVM direktyvos 168 straipsnyje apibr?žt? atskait?, yra konstatav?s, kad, turint galvoje ekonomini? sandori? ?vairov?, n?ra galimybi? tiksliau nustatyti, koks ryšys reikalingas visais ?manomais atvejais, tod?l taikyti š? kriterij? turi nacionaliniai teismai(19). Ta?iau to paties negalima pasakyti apie „pakankamai tiesiogin? ryš?“, lemiant? šioje byloje aiškintino PVM direktyvos 47 straipsnio taikym?. Juk jei teis? ? PVM atskait? konkre?iu atveju turi nustatyti tik nacionalinis teismas, tam tikros paslaugos teikimo vietos klausim? gali lygiagre?iai nagrin?ti ?vairi? valstybi? nari? teismai. Siekiant išvengti skirting? sprendim?, d?l kuri? paslauga b?t? apmokestinama dvigubai arba visai neapmokestinama, Teisingumo Teismui tenka užduotis pateikti nacionaliniams teismams kuo objektyvesn? kriterij? taikyti PVM direktyvos 47 straipsn?(20).

2. Objektyvus pakankamai tiesioginio ryšio kriterijus

33. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pasi?l?, kad paslauga turi b?ti laikoma pakankamai tiesiogiai susijusi su nekilnojamuoju turtu tuomet, kai *tam tikras* nekilnojamasis turtas yra paslaugos *objektas*.

34. Šiuo pasi?lymu Teisingumo Teismas tur?t? pasinaudoti.

35. Pirma, jis reiškia, kad nepakanka vien to, kad paslaugai teikti reikalingas nekilnojamasis turtas. Veikiau tai turi b?ti *tam tikras* šali? nustatytas nekilnojamasis turtas. Šis reikalavimas kyla jau vien iš to, kad taikant PVM direktyvos 47 straipsn? šalims turi b?ti aišku, kur reikia atlikti mokestines prievoles.

36. Tiesa, vien *tam tikro* nekilnojamojo turto, su kuriuo paslauga yra susijusi, reikalavimo taikant PVM direktyvos 47 straipsn? taip pat nepakanka. Juk daug paslaug? teikiamos tam tikroje vietoje tod?l, kad paslaugos teik?jas turi ten komercines patalpas, ta?iau tai nereiškia, kad tarp paslaugos ir jo nekilnojamojo turto egzistuoja pakankamai tiesioginis ryšys. Teisingumo Teismas jau yra nustat?s, kad daugelis paslaug? vienaip ar kitaip susijusios su nekilnojamuoju turtu(21).

37. Tod?l konkre?iai nustatytas nekilnojamasis turtas turi b?ti ir paslaugos *objektas*. Šis reikalavimas kyla iš PVM direktyvos 47 straipsnyje aiškiai išvardyt? paslaug?, kurios iš esm?s sudaro vienintel? aiškinimo pagrind?(22). Jos rodo, kad nekilnojamasis turtas yra paslaugos

objektas, jeigu juo klientas naudojasi (teisi? suteikimas, ?skaitant apgyvendinim?), jeigu jame vyksta darbai (statybos paslaugos) arba jei atliekamas jo vertinimas (ekspert? paslaugos).

38. Šiuo atžvilgiu nieko nekei?ia tai, kad PVM direktyvos 47 straipsnyje ?vardytos dvi paslaugos, ne?einan?ios n? ? vien? iš min?t?j? kategorij?. Tai pasakytina apie nekilnojamojo turto agent? paslaugas ir statybos parengim?. J? objektas yra ne pats nekilnojamasis turtas, o nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartis ar darb? planavimo dokumentai.

39. Ta?iau bendra pakankamai tiesioginio ryšio su nekilnojamoju turtu taisykl? neturi apimti vis? PVM direktyvos 47 straipsnyje aiškiai išvardyt? paslaug?. Veikiau ? formuluot? jos buvo ?trauktos tam, kad b?t? papras?iau ši? nuostat? taikyti(23). O jei bendr?j? taisykl? suprastume taip, kad ji apima ir visas PVM direktyvos 47 straipsnyje aiškiai išvardytas paslaugas, šios normos taikymo sritis b?t? smarkiai išpl?sta. Juk tam, kad bendroji taisykl? apimt? ir nekilnojamojo turto agent? paslaugas, ir statybos parengim?, ji tur?t? b?ti taikoma ir toms paslaugoms, kuri? objektas n?ra nekilnojamasis turtas, bet kurios, vienaip ar kitaip, yra su juo susijusios. Ta?iau, kaip jau min?ta(24), taip yra daugelio paslaug? atveju.

40. Tai reiškia, kad daryti prielaid?, jog paslauga ir nekilnojamasis turtas pakankamai tiesiogiai susij?, tod?l galima taikyti PVM direktyvos 47 straipsn?, ?manoma tik tuomet, kai paslaugos objektas yra nekilnojamojo turto naudojimas, jame vykdomi darbai ar jo vertinimas arba jei ši paslauga aiškiai nurodyta nuostatoje.

41. Iki šiol Teisingumo Teismo nagrin?ti konkret?s atvejai šias s?lygas atitinka: byloje *Heger* vertintos teis?s žvejoti yra nekilnojamojo turto naudojimo atvejis(25), o byloje *RCI Europe* nagrin?tas pakaitinio naudojimosi b?stu teis?mis organizavimas(26) ?eina ? nekilnojamojo turto agent? paslaug? kategorij?. Tiesa, Sprendime *Inter-Mark Group* Teisingumo Teismas ne?žvelg? pakankamai tiesioginio ryšio tarp parod? stend? ?rengimo ir nekilnojamojo turto, nors tai ir yra nekilnojamajame turte vykdomi darbai. Ta?iau ši teismo praktika tik liudija, kad ir darbai, – konkre?iai kalbant, statybos darbai, – turi b?ti tam tikros apimties ir trukti tam tikr? laik?(27).

3. Saugojimo paslaugos objektas

42. Taigi nagrin?jamu atveju vertinama saugojimo paslauga pakankamai tiesiogiai susijusi su nekilnojamoju turtu gali b?ti tik tuomet, jeigu ji susijusi su teise naudoti tam tikr? nekilnojam?j? turt? arba tam tikr? jo dal?. Tik tokiu atveju paslaugos objektas yra pats nekilnojamasis turtas. Šiuo atžvilgiu gali b?ti svarbu, kuo r?m?si ir ankstesn? pagrindin? byl? nagrin?janti instancija *Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi*, kad sand?lio plotai klientui n?ra laisvai prieinami.

43. Ta?iau jei saugojimo paslauga nesusijusi su teise naudoti tam tikr? nekilnojam?j? turt?, paslaugos objektas t?ra tik saugojamos prek?s. Kaip jau min?ta, tai, kad prek?ms saugoti b?tinai reikalingas nekilnojamasis turtas, neturi reikšm?s(28). Kaip teisingai pasteb?jo Graikijos vyriausyb?, nekilnojamasis turtas tokiu atveju yra tik priemon? paslaugai suteikti.

44. Saugojimo paslauga, kaip pažym?jo Lenkijos vyriausyb?, ne?eina ir ? PVM direktyvos 47 straipsnyje minim? apgyvendinimo viešbu?iuose ar panaši? veikl? vykdan?iose ?staigose kategorij?. Asmenys yra apgyvendinami visiškai kitokiomis s?lygomis nei saugomos prek?s, tod?l sand?liai atlieka visiškai kitoki? funkcij? nei viešbu?iai.

45. Taigi, norint taikyti PVM direktyvos 47 straipsn? saugojimo paslaugoms, kaip teisingai pasteb?jo apmokestinamasis asmuo, reikia atskirti atvejus, kai klientas gauna teis? naudoti tam tikr? sand?lio plot?, ir atvejus, kai jis tik atgauna nepakeistos b?kl?s prekes.

4. PVM komiteto gairės

46. Šis saugojimo paslaugų skyrimas atitinka ir Patariamąjį pridėtinės vertės mokesčio komiteto (toliau – PVM komitetas) poziciją. PVM komitetas, kurį pagal PVM direktyvos 398 straipsnio 2 dalį sudaro Komisijos ir valstybių narių atstovai, 2011 m. liepos 1 d. vykusio 93 posėdžio gairėse „kone vienbalsiai“ pareiškė nuomonę, kad prekių saugojimui nekilnojamame turte PVM direktyvos 47 straipsnis netaikomas, jei „klientui nesuteikiama išimtinė teisė naudotis tam tikra nekilnojamojo turto dalimi“(29).

47. Tiesa, PVM komiteto gairės nėra teisiškai privalomos(30). Tačiau pagal PVM direktyvos 398 straipsnio 4 dalį komiteto uždavinius aiškiai įeina nagrinėti klausimus, susijusius su Sąjungos nuostatų dėl PVM taikymu.

48. Kalbant apie muitų teisės sritį, buvusio Bendrojo muitų tarifo nomenklatūros komiteto, kurio uždaviniai buvo panašūs(31), nuomos Teisingumo Teismas yra pripažinęs vertingomis žvalgomis siekiant vienodai taikyti bendrąjį muitų tarifą, nors jos ir nebuvo teisiškai privalomos(32). Tuo grindžiama nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią Komisijos – šiuo metu bendradarbiaujant su Muitinės kodekso komitetu(33) – parengti Kombinuotosios nomenklatūros paaiškinimai yra svarbi, nors teisiškai ir neprivaloma pagalbinė priemonė aiškinant atskiras tarifines pozicijas(34).

49. Nebra jokio pagrindo nepripažinti, kad PVM komiteto gairės turi panašią reikšmę. Savo išvadoje byloje *Levob Verzekeringen ir OV Bank* tai dar neigiau motyvuodama tuo, kad gairės niekur nepublikuojamos(35). Šiuo metu jos jau skelbiamos viešai(36).

50. Tačiau PVM komiteto reikšmės negalima pervertinti. Jo gairėse iš esmės reiškiamą Komisijos ir valstybių narių kompetentingų institucijų nuomonę(37). Dėl šios priežasties, naudojant jas kaip pagalbinę priemonę aiškinant teisės aktus, nebūtinas vientisumas, nustatytas dėl SESV 113 straipsnyje apyvartos mokesčius reglamentuojančių Tarybos teisės aktų.

51. Bet kaip pagalbinę priemonę aiškinant atitinkamas teisės nuostatas šioje byloje minėtos kone vienbalsiai priimtose gairėse patvirtina skirtingą požiūrį į prekių saugojimo paslaugas PVM direktyvos 47 straipsnio taikymo aspektu.

V – Išvada

52. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui *Naczelny Sąd Administracyjny* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Taikyti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (Direktyvos 2008/8/EB redakcija) 47 straipsnį galima tik tuomet, jei paslaugos objektas yra tam tikro nekilnojamojo turto naudojimas, jame vykdomi darbai ar jo vertinimas arba jei ši paslauga aiškiai nurodyta nuostatoje.

2. Kompleksinės prekių saugojimo paslaugos šiuos reikalavimus atitinka tik tuomet, jei prekių saugojimas yra pagrindinis vienos bendros paslaugos sudedamoji dalis ir yra susijęs su teise naudoti tam tikrą nekilnojamąjį turtą arba tam tikrą jo dalį.

1 - Originalo kalba: vokiečių.

2 - Žr. 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Heger* (C-166/05, Rink. p. I-7749, 24 punktas) ir 2011 m. spalio 27 d. Sprendimą *Inter-Mark Group* (C-530/09, Rink. p. I-10675, 30 punktas).

3 - OL L 347, p. 1.

4 - 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, p. 11).

5 - OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

6 - 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Deutsche Bank* (C-44/11, 18 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

7 - Žr. 2012 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, 17 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

8 - Žr. sprendimus *Deutsche Bank* (minutas 6 išnašoje, 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) ir *Field Fisher Waterhouse* (minutas 7 išnašoje, 17 punktas).

9 - Šiuo klausimu žr. ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimą *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433); neaiškumų yra dėl 2001 m. sausio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-429/97, Rink. p. I-637, 46–48 punktai), kuriame, regis, išsakoma nuomonė, kad kompleksinės paslaugos atveju specialiai nuostata dėl paslaugos teikimo vietos neturėtų būti taikoma.

10 - Žr. Sprendimą *Field Fisher Waterhouse* (minutas 7 išnašoje, 20 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

11 - Šiuo klausimu dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio žr. 2009 m. liepos 2 d. Sprendimą *EGN* (C-377/08, Rink. p. I-5685, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

12 - Žr. 2006 m. kovo 7 d. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Heger* (C-166/05, Rink. p. I-7749, 36 punktas).

13 - Sprendimai *Heger* (minutas 2 išnašoje, 24 punktas) ir *Inter-Mark Group* (minutas 2 išnašoje, 30 punktas), susiję su iš esmės identiška suformuluotu senos redakcijos PVM direktyvos 45 straipsniu; taip pat žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *RCI Europe* (C-37/08, Rink. p. I-7533, 36 punktas): „pakankamai tiesioginis ryšys“.

14 - Sprendimas *Heger* (minutas 2 išnašoje, 25 punktas).

15 - Žr. 2002 m. gruodžio 12 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Design Concept* (C-438/01, Rink. p. I-5617, 30 punktas).

16 - Dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimų *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 14 punktas), 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimų *Dudda* (C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktas), 1997 m. kovo 6 d. Sprendimų *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, Rink. p. I-1195, 10 punktas), Sprendimų *Komisija prieš Prancūziją* (minutas 9 išnašoje, 41 punktas), 2001 m. kovo 15 d. Sprendimų *SPI* (C-108/00, Rink. p. I-2361, 15 punktas), 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimų *RAL (Channel Islands) ir kt.* (C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktas), Sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (minutas 9 išnašoje, 32 punktas), 2006 m. kovo 9 d. Sprendimų *Gillan Beach* (C-114/05, Rink. p. I-2427, 14 punktas), 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimų *Komisija prieš Vokietiją* (C-401/06, Rink. p. I-10609, 29 punktas), 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimų *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, Rink. p. I-8255, 24 punktas), 2009 m. vasario 19 d. Sprendimų *Athesia Druck* (C-1/08, Rink. p. I-1255, 20 punktas), Sprendimų *EGN* (minutas 11 išnašoje, 27 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimų *ADV Allround* (C-218/10, 27 punktas).

17 - Šiuo klausimu dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio žr. 1993 m. lapkričio 17 d. sprendimus *Komisija prieš Prancūziją* (C-68/92, Rink. p. I-5881, 14 punktas), *Komisija prieš Liuksemburgą* (C-69/92, Rink. p. I-5907, 15 punktas), *Komisija prieš Ispaniją* (C-73/92, Rink. p. I-5997, 12 punktas), Sprendimų *Gillan Beach* (minutas 16 išnašoje, 20 punktas) ir 2009 m. spalio 22 d. Sprendimų *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, Rink. p. I-10099, 32 punktas).

18 - Dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio žr. Sprendimų *Komisija prieš Prancūziją* (minutas 9 išnašoje, 49 punktas); žr. ir 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimų *Lease Plan* (C-390/96, Rink. p. I-2553, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) bei sprendimus *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (minutas 16 išnašoje, 31 punktas) ir *ADV Allround* (minutas 16 išnašoje, 30 punktas).

19 - 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Midland Bank* (C-98/98, Rink. p. I-4177, 25 punktas).

20 - Šiuo klausimu žr. išvadą byloje *Heger* (minuta 12 išnašoje, 33 punktas).

21 - Sprendimas *Heger* (minutas 2 išnašoje, 23 punktas).

22 - Dėl su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų išimties prasmės ir tikslo žr. 2003 m. gruodžio 23 d. Komisijos pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos, KOM(2003) 822 galutinis, p. 7 ir 8: „politiniai motyvai“.

23 - Dėl paslaugų sąrašo išplėtimo Direktyvoje 2008/8/EB žr. 2003 m. gruodžio 23 d. Komisijos pasiūlymą (minutas 22 išnašoje, p. 13 (dėl 9a straipsnio)).

24 - Žr. šios išvados 36 punktą.

25 - Žr. Sprendimų *Heger* (minutas 2 išnašoje, 25 punktas).

26 - Žr. Sprendimų *RCI Europe* (minutas 13 išnašoje).

27 - Žr. Sprendimų *Inter-Mark Group* (minutas 2 išnašoje, 31 punktas).

28 - Žr. šios išvados 35 ir 36 punktus.

29 - Dokumentas A – taxud.c.1(2012)400557–707, p. 4, 8 punkto a papunktis.

30 - Žr. 2002 m. lapkričio 14 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvadą byloje *Hoffmann* (C-144/00, Rink. p. I-2921, 72 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 13 d. generalinio advokato Y. Bot išvadą

byloje *Komisija prieš Vokietiją* (C-401/06, Rink. p. I-10609, 50 punktas).

31 - Žr. 1969 m. sausio 16 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 97/69 dėl priemonių, kurių būtina imtis siekiant vienodai taikyti Bendrojo muitų tarifo nomenklatūrą (OL L 14, p. 1), 2 straipsnis.

32 - 1977 m. vasario 15 d. Sprendimas *Dittmeyer* (69/76 ir 70/76, Rink. p. 231).

33 - Žr. 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382; 2000 m. sausio 31 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 254/2000 (OL L 28, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 9 t., p. 357) redakcija) 9 straipsnio 1 dalies a punkto antrą ir 10 straipsnis.

34 - Žr., pavyzdžiui, 1997 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *LTM* (C-201/96, Rink. p. I-6147, 17 punktas), 2005 m. kovo 17 d. Sprendimas *Ikegami* (C-467/03, Rink. p. I-2389, 17 punktas) ir 2011 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Delphi Deutschland* (C-423/10, Rink. p. I-4003, 24 punktas).

35 - Žr. mano 2005 m. gegužės 12 d. išvadą byloje *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433, 25 punktas).

36 - Žr. Komisijos interneto svetainę http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm, pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 11 d.

37 - Šiuo klausimu žr. 1977 m. sausio 19 d. generalinio advokato J.-P. Warner išvadą byloje *Dittmeyer* (69/76 ir 70/76, Rink. p. 231, 244).