

Byla C-215/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. kovo 8 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Korkein hallinto-oikeus (Suomija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. kovo 5 d.

Apeliantė:

Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö

Pagrindinės bylos dalykas

Pridėtinės vertės mokestis – Nekilnojamojo turto nuoma – Su nekilnojamoju turtu susijusi paslauga – Skaičiavimo centro paslauga – Direktyva 2006/112/EB – Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Byloje iškilo klausimas, kaip reikia aiškinti Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 47 straipsnį ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (toliau – Įgyvendinimo reglamentas), iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, 13b ir 31a straipsnius.

Arvonlisäverolaki (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – AVL) nustatyta, kad mokesčių administratorius, gavęs prašymą raštu, priima preliminarų sprendimą, kaip įstatymas turi būti taikomas pareiškėjo sandoriui.

Įsiteisėjęs preliminarus sprendimas adresato reikalavimu laikytinas privalomu tuo laikotarpiu, dėl kurio jis buvo priimtas. Mokesčių administratoriaus remiantis AVL priimtą sprendimą, susijusį su apmokestinimu PVM, galima apskųsti *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas). Administracinio teismo nutartį galima apskųsti *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas), jei pastarasis leidžia pateikti apeliacinį skundą. Teisę apskųsti nutartį apeliacine tvarka turi preliminarus sprendimo prašęs pareiškėjas ir *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Institucija, ginanti mokesčių renkančių subjektų teises).

Nagrinėjamoje byloje *A Oy* kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu priimti preliminarų sprendimą. *A Oy* apskundė mokesčių administratoriaus preliminarų sprendimą *Helsingin hallinto-oikeus*. Bendrovės skundą administracinis teismas patenkino. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* paprašė leisti pateikti apeliacinį skundą ir apeliacine tvarka apskundė administracinio teismo nutartį *Korkein hallinto-oikeus*.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, 13b ir 31a straipsnius reikia aiškinti taip, kad tokios skaičiavimo centro paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurias teikiantis verslininkas savo klientams siūlo jo skaičiavimo centro spintose saugoti serverius ir teikia papildomas paslaugas, yra laikytinos nekilnojamojo turto nuoma?
2. Jei į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar, nepaisant to, PVM direktyvos 47 straipsnį ir minėto Įgyvendinimo reglamento 31a straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokia skaičiavimo centro paslauga, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra laikytina su nekilnojamoju turtu susijusia paslauga, kurios teikimo vieta yra nekilnojamojo turto buvimo vieta?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 47 straipsnis

2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos

Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, 13b ir 31a straipsniai

Nurodoma Teisingumo Teismo jurisprudencija

2013 m. birželio 27 d. Sprendimas *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434, 34-38 punktai.

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

PVM direktyva ir prieš tai galiojusi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas į Suomijos nacionalinę teisę buvo perkeltos 1994 m. birželio 1 d. įsigaliojusi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu 30.12.1993/1501, konsoliduota redakcija (skliaustuose nurodyti pakeitimo įstatymų, kuriais grindžiamos laikotarpiai, dėl kurio buvo priimtas preliminarus sprendimas, reikšmingos redakcijos nuostatos, numeriai).

AVL 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad PVM valstybei mokamas už Suomijoje vykdančią ekonominę veiklą atliekamą prekių ar paslaugų pardavimą.

Pagal AVL 27 straipsnio 1 dalį PVM neapmokestinamas nekilnojamojo turto pardavimas ir nuomos teisės, žemės servituto ar kitos panašios teisės į nekilnojamąjį turtą suteikimas. Pagal šio straipsnio 2 dalį PVM neapmokestinamas ir elektros energijos, dujų, šilumos, vandens ir panašių prekių perleidimas, jei šis perleidimas susijęs su neapmokestinamos teisės naudotis nekilnojamuoju turtu suteikimu.

Pagal AVL (1064/2016) 28 straipsnį nekilnojamuoju turtu laikomas nekilnojamasis turtas, kaip jis apibrėžiamas Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, 13b straipsnyje.

Pagal AVL (505/2014) 65 straipsnį verslininkui, veikiančiam kaip tokiam, suteikta paslauga laikoma parduota Suomijoje, kai ji suteikiama Suomijoje esančiam pirkėjo padaliniui, nebent toliau nustatyta kitaip. Jei tokia paslauga suteikiama ne padaliniui, ji laikoma parduota Suomijoje, jei pirkėjo verslo vieta yra Suomijoje.

Pagal AVL (1064/2016) 67 straipsnio 1 dalį su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos laikomos parduotomis Suomijoje, jei nekilnojamasis turtas yra Suomijoje. Pagal šio straipsnio 2 dalį su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis, be kita ko, laikomos ekspertų ir nekilnojamojo turto agentų paslaugos, apgyvendinimo paslaugos, teisių naudotis nekilnojamuoju turtu suteikimas bei statybos darbai.

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 *Prašymas mokesčių administratoriui priimti preliminarų sprendimą*
- 2 A Oy (toliau taip pat vadinama bendrove) yra visoje šalyje veikiantis bevielių telekomunikacijos tinklų operatorius. Be to, bendrovė plėtoja telekomunikacijos tinklus ir jų infrastruktūrą.
- 3 Savo klientams, vykdančioms IT srities veiklą šalies viduje ir užsienyje, bendrovė siūlo skaičiavimo centro paslaugas. Bendrovės klientai naudojami savo serveriais siūlydami savo klientams duomenų ryšių paslaugas. Serveriai saugomi skaičiavimo centruose, kurie turi reikiamus duomenų ryšius ir kuriuose, be kita ko, tiksliai reguliuojamas oro drėgnumas ir temperatūra, kad serveriai veiktų tinkamai. Serverių spintose laikomiems klientų įrenginiams yra būtina aplinka su reguliuojama oro temperatūra ir drėgnumu.
- 4 Bendrovės siūloma skaičiavimo centro paslauga apima rakinamą serverių spintą, elektrą bei optimalių aplinkos sąlygų serveriams naudoti sukūrimą. Į su aplinkos sąlygomis susijusias paslaugas, be kita ko, įeina serverių patalpos temperatūros ir drėgmės stebėjimas, aušinimas, elektros energijos tiekimo pertrūkių stebėjimas, dūmų detektoriai serverių spintose, skirti informuoti apie galimą gaisrą, bei elektroninė į patalpą patenkančių asmenų kontrolė. Be to, bendrovė rūpinasi ir patalpų valymu bei apšvietimo įranga.
- 5 Serverių spintos stovi bendrovės nuomojamame pastate, kuriame bendrovė turi įrengusi daug serverių spintų. Serverių spintos yra 2 m aukščio, 80 cm pločio ir 1 m gylio. Serverių spintos pritvirtintos prie grindų varžtais. Bendrovės klientai serverių spintose patalpina nuosavus įrenginius. Įrenginiai spintose pritvirtinami ir gali būti išmontuoti per kelias minutes. Įrenginiai sveria 2–300 kg, o visa spinta su įrenginiais sveria 20–500 kg.
- 6 Raktų nuo savo serverių spintos klientai neturi, bet patalpose visą parą dirba budėtojai. Klientas, pateikęs asmens tapatybės dokumentą, gauna raktą, kuriuo gali atsirakinti savo serverių spintą. Bendrovė neturi teisės patekti į kliento serverių spintą.
- 7 Sutartyje bendrovė ir klientas yra atskirai susitarę dėl serverių spintos nuomos ir elektros energijos suvartojimo. Tačiau abu šie mokesčiai sąskaitoje-faktūroje nurodomi kartu, viena suma. Elektros energija ir jos perdavimas sudaro maždaug trečdalį paslaugos. Atsiskaitoma kas mėnesį.
- 8 Atskirai klientas iš bendrovės gali įsigyti įrenginių techninės priežiūros paslaugą, pavyzdžiui, įrenginių gražinimą į pradinę padėtį arba kabelių prijungimą. Už papildomą kainą iš bendrovės taip pat galima įsigyti įrenginio sumontavimo serverių spintoje paslaugą. Šia paslauga visų pirma naudojasi klientai iš užsienio. Klientai iš bendrovės už papildomą kainą dažnai užsisako ir kitas paslaugas, pavyzdžiui, techninę priežiūrą.

- 9 *2017 m. vasario 27 d. mokesčių administratoriaus preliminarus sprendimas dėl 2017 m. vasario 27 d.–2018 m. gruodžio 31 d. laikotarpio*
- 10 Bendrovei pateiktame preliminariniame sprendime mokesčių administratorius konstatavo, kad pirma minėtas bendros paslaugos pardavimas yra ne paslaugos pardavimas, kaip tai suprantama pagal AVL 65 straipsnio nuostatą, reglamentuojančią pardavimo šalį, o AVL 67 straipsnyje apibrėžtos su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos, kurios atveju pardavimo šalis nustatoma pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, pardavimas.
- 11 Savo sprendime mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad kliento serveriui reikalingos saugyklos nuoma yra pagrindinis pirma minėtos bendros paslaugos elementas ir suteiktų paslaugų atžvilgiu yra būtina ir esminė. Mokesčių administratoriaus manymu, tai yra AVL 27 straipsnyje minimas teisės naudotis nekilnojamuoju turtu perleidimas ir su AVL 67 straipsnyje apibrėžta nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga, kurių atveju pardavimo šalis nustatoma vadovaujantis AVL 67 straipsniu.
- 12 *2017 m. spalio 27 d. Helsingin hallinto-oikeus nutartis*
- 13 Mokesčių administratoriaus preliminarų sprendimą A Oy apskundė *Helsingin hallinto-oikeus*.
- 14 *Bendrovė* prašė panaikinti mokesčių administratoriaus sprendimą ir priimti naują preliminarų sprendimą, nustatant, kad minėtoji bendra paslauga yra AVL 65 straipsnyje reglamentuojamos paslaugos pardavimas.
- 15 *Helsingin hallinto-oikeus* patenkino bendrovės skundą, panaikino mokesčių administratoriaus sprendimą ir naujame preliminariniame sprendime konstatavo, kad minėtoji bendra paslauga yra AVL 65 straipsnyje reglamentuojamos paslaugos pardavimas. Savo nutartyje *Helsingin hallinto-oikeus* pateikė nuorodą į AVL 28, 65 straipsnius ir 67 straipsnio 1 dalį, PVM direktyvos 47 straipsnį ir Įgyvendinimo reglamento 13b ir 31a straipsnius, kaip į susijusias teisės normas, bei į Teisingumo Teismo sprendimą *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12).
- 16 *Helsingin hallinto-oikeus* manymu, byloje reikia nuspręsti, ar minėtoji skaičiavimo centro paslauga gali būti laikoma su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga, kuriai taikoma AVL 67 straipsnio nuostata, reglamentuojanti pardavimo šalį.
- 17 Savo nutartyje *Helsingin hallinto-oikeus* laikėsi pozicijos, kad klientų serveriams skirtos spintos, net jei jos ir yra pritvirtintos varžtais prie grindų, gali būti perkeltos į kitą vietą nesugriovus ir nepakeitus pastato ar konstrukcijos, kaip tai suprantama pagal Įgyvendinimo reglamento 13b straipsnio d punktą. Tai reiškia, kad serverių spintos nėra nekilnojamasis turtas, kaip jis suprantamas pagal Įgyvendinimo reglamentą.

- 18 Anot *Helsingin hallinto-oikeus*, klientas neįgyja valdymo teisės į jokią skaičiavimo centrą sudarančio pastato dalį; jis tik gauna galimybę optimaliomis sąlygomis naudotis skaičiavimo centre esančia serverių spinta. Teismas mano, kad bendrovė, parduodama klientams skaičiavimo centro paslauga vadinamą paslaugą, parduoda su kliento serverių saugojimu susijusią bendrą paslaugą, kurios pagrindinis elementas yra sudaryti kuo geresnes aplinkos sąlygas kliento serveriams veikti.
- 19 Atsižvelgiant į tai, pirma minėta bendra paslauga, teismo nuomone, negali būti laikoma su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga. Todėl paslaugos pirkimui turi būti taikoma pardavimo šalį reglamentuojanti AVL 65 straipsnio nuostata.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 20 Savo apeliaciniame skunde, pateiktame *Korkein hallinto-oikeus*, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* prašė panaikinti *Helsingin hallinto-oikeus* nutartį ir pripažinti galiojančiu mokesčių administratoriaus preliminarų sprendimą, pagal kurį bendrovės siūloma bendra paslauga laikoma AVL 27 straipsnyje apibrėžiamos teisės naudotis nekilnojamuoju turtu perleidimu arba, alternatyviai, su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos pardavimu, kaip tai suprantama pagal AVL 67 straipsnį.
- 21 Motyvuodama *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* pareiškė, kad pastate esančios serverių spintos yra sudedamoji nekilnojamojo turto dalis, kaip tai suprantama pagal Įgyvendinimo reglamento 13b straipsnio c punktą, be kurios skaičiavimo centras, kiek tai susiję su jo paskirtimi, būtų neužbaigtas. Serverių spintos pastate gali būti pastatytos taip, kad jas būtų galima perkelti į kitą vietą ir pakeisti. Atsižvelgiant į Įgyvendinimo reglamento 13b straipsnio c punktą neturi reikšmės, ar nekilnojamojo turto sudedamosios dalys, šiuo atveju serverių spintos, gali būti perkeltos į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus pastato.
- 22 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* taip pat laikėsi nuomonės, kad nepriklausomai nuo to, ar bendrovės siūloma bendra paslauga apibrėžiama kaip nekilnojamojo turto nuoma, ar kaip kita paslauga, bendrovės teikiama paslauga yra su nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga, kurios teikimo vieta yra nekilnojamojo turto, t. y. skaičiavimo centro, buvimo vieta.
- 23 Pasak *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, nekilnojamasis turtas, t. y. skaičiavimo centro serverių spinta, sudaro neatsiejamą bendrovės siūlomos bendros paslaugos sudedamąją dalį. Nekilnojamasis turtas yra būtinas ir esminis suteiktos paslaugos veiksnys. Paslaugos be nekilnojamojo turto teikti neįmanoma, vadinasi, paslauga yra susijusi su tam tikru nekilnojamuoju turtu. Bendrovės siūloma bendra paslauga kyla iš nekilnojamojo turto, nes pastarasis naudojamas teikiant paslaugą ir sudaro svarbiausią ir reikšmingiausią teikiamos paslaugos sudedamąją dalį. Tai reiškia, kad paslauga yra tiesiogiai susijusi su nekilnojamuoju turtu.

- 24 *Bendrovė Korkein hallinto-oikeus* teigė, kad skaičiavimo centrui išsinuomotų patalpų pirminė paskirtis buvo kita. Patalpos vėliau buvo pritaikytos skaičiavimo centro poreikiams ir, nuomos sutarčiai pasibaigus, bus lengvai grąžintos į pradinę padėtį.
- 25 *Bendrovė* mano, kad skaičiavimo centre esančios serverių spintos negali būti laikomos pastate įtvirtintomis sudedamosiomis dalimis. Pastatas ir be serverių spintų yra užbaigtas. Skaičiavimo centro paslauga – tai pastate vykdoma speciali veikla. Serverių spintos skirtos bendrovės vykdomai skaičiavimo centro veiklai, t. y. šie įrenginiai yra skirti specialiai veiklai. Tokie įrenginiai nekilnojamojo turto dalimi taptų tik tuomet, jei jų nebūtų galima perkelti į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus pastato. Serverių spintas galima perkelti į kitą vietą nesugriovus ir nepakeitus pastato.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 26 Byloje reikia nuspręsti, ar su bendrovės siūloma skaičiavimo centro paslauga susijusios serverių spintos yra laikytinos nekilnojamoju turtu, kaip jis suprantamas pagal Įgyvendinimo reglamento 13b straipsnį. Jei taip nėra, reikia nuspręsti, ar bendrovės siūloma skaičiavimo centro paslauga yra laikytina su nekilnojamoju turtu susijusia paslauga, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 47 straipsnį, kurios teikimo vieta yra nekilnojamojo turto buvimo vieta. Vertinant pastarąjį klausimą, reikia atsižvelgti ir į Įgyvendinimo reglamento 31a straipsnį, kuriame nustatyta, kokiais atvejais paslaugos laikytinos su nekilnojamoju turtu susijusiomis paslaugomis.
- 27 *Helsingin hallinto-oikeus* skundžiamoje nutartyje laikėsi nuomonės, kad su bendrovės siūloma skaičiavimo centro paslauga susijusios serverių spintos nėra nekilnojamasis turtas, kaip tai suprantama pagal Įgyvendinimo reglamento 13b straipsnį. *Helsingin hallinto-oikeus* taip pat mano, kad bendrovės siūloma skaičiavimo centro paslauga nėra laikytina su nekilnojamoju turtu susijusia paslauga, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 47 straipsnį.
- 28 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* kreipėsi į *Korkein hallinto-oikeus*, ginčydama *Helsingin hallinto-oikeus* šioje byloje taikytą nutartyje nurodytą nuostatų išaiškinimą. Pasak *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, serverių spintos yra nekilnojamasis turtas, o bendrovės siūloma skaičiavimo centro paslauga yra su nekilnojamoju turtu susijusi paslauga, kurios teikimo vieta yra nekilnojamojo turto buvimo vieta.
- 29 *Korkein hallinto-oikeus* nėra žinomas nė vienas Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas, kuris būtų susijęs su PVM direktyvos 47 straipsnio ir Įgyvendinimo reglamento 13b bei 31a straipsnių taikymu pirma aprašyti bendrovės veiklai. *Korkein hallinto-oikeus* manymu, pirma minėtame Teisingumo Teismo sprendime byloje C-155/12 nėra tiesioginio atsakymo į su nagrinėjama byla susijusį klausimą.