European Commission

Aiškinamosios pastabos

dėl

2017 m. įsigaliosiančių ES PVM mokėjimo paslaugų teikimo vietoje taisyklių, taikomų su nekilnojamuoju turtu susijusioms paslaugoms

(Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013)

Atsakomybės ribojimo pareiškimas: šios aiškinamosios pastabos nėra teisiškai privalomos, jose pateikta tik praktinio ir neoficialaus pobūdžio gairių, kaip, atsižvelgiant į Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato nuomonę, reikėtų taikyti ES teisės nuostatas.

© Europos Sąjunga, 2015
ISBN 978-92-79-52237-6
doi: 10.2778/27691
KP-01-15-771-LT-N

Taxation and Customs Union

Data: 2015 10 26

SVARBIOS ĮŽANGINĖS PASTABOS

Šiose aiškinamosiose pastabose pateikiama pagrindinė informacija apie su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimo vietos taisykles ir aiškinama, kaip šias taisykles reikėtų suprasti pagal Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato požiūrį.

Jos nėra teisiškai privalomos ir nereiškia, kad valstybės narės ir nacionalinės mokesčių administravimo institucijos negali rengti nacionalinių gairių ta pačia tema.

Šių aiškinamųjų pastabų **tikslas** – **padėti geriau suprasti Europos teisės aktus**, visų pirma 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentą (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta. Jas galima laikyti **rekomendacine priemone**, kuria galima naudotis, kad būtų aiškiau, kaip praktikoje įgyvendinti Europos PVM teisės aktus dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu.

Šias aiškinamąsias pastabas po išsamių konsultacijų su valstybėmis narėmis ir verslo atstovais parengė Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas (toliau – Mokesčių ir muitų sąjungos GD).

Šios aiškinamosios pastabos nėra teisiškai privalomos. Jose dėstoma ne oficiali Europos Komisijos nuomonė ir Europos Komisija neprivalo laikytis jokio jose išreikšto požiūrio. Jos nebūtinai visiškai atitinka visų valstybių narių pozicijas. Nacionalinės mokesčių administravimo institucijos taip pat gali skelbti atskiras PVM taisyklių taikymo su nekilnojamuoju turtu susijusioms paslaugoms gaires. Suinteresuotiesiems subjektams, norintiems gauti tikslų, išsamų ir teisiškai įpareigojantį atsakymą į konkretų klausimą, patartina kreiptis į atitinkamas savo šalies mokesčių administravimo institucijas[1], kurioms pagal subsidiarumo principą tenka pagrindinė atsakomybė už tai, kad jų apmokestinami asmenys būtų informuojami apie PVM teisės aktų aiškinimą ir taikymą.

Šios aiškinamosios pastabos nėra visiškai išsamios, į jas įtraukti tik kai kurie klausimai, kuriuos, kaip manyta, yra pravartu išaiškinti. Kiekvienam šių aiškinamųjų pastabų naudotojui patartina ir rekomenduojama perskaityti tiek bendrąsias pastabas I dalyje, tiek konkrečias pastabas II dalyje, nes paaiškinimai, pateikti I dalyje, dažnai yra svarbūs tam, kad konkrečios nuostatos būtų gerai suprantamos.

Jos nuolat tikslinamos. Šios aiškinamosios pastabos nėra galutinės, jos atitinka tam tikru metu esamą padėtį ir yra pagrįstos tuo metu turimomis žiniomis ir patirtimi.

1 Daugiau informacijos apie nacionalines PVM taisykles ir kontaktinius nacionalinių mokesčių administravimo institucijų duomenis galima rasti http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm.

Turinys

1 DALIS Bendrosios pastabos dėl su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų 10

1.1. Istorinės prielaidos 10

1.2. Tarptautinės prielaidos 10

1.3. Konkrečios taisyklės dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, paskirtis 11

1.4. Konkrečios taisyklės dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, pobūdis 11

1.5. Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų nuotolinio teikimo apmokestinimo PVM tvarka 12

1.6. Konkrečios taisyklės dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, taikymas susietoms paslaugoms 12

1.7. Paslaugos ryšys su vienu arba keliais konkrečiais nekilnojamojo turto objektais 13

1.8. Su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos ir sudėtinės sutartys 13

1.9. Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikėjų įsipareigojimai 14

1.10. PVM direktyvos 47 straipsnio konkrečios taisyklės ryšys su nuolatinio padalinio, pripažinto pvm mokėjimo tikslais, sąvoka 14

1.11. Paslaugų teikimo vietos taisyklių ir neapmokestinimo PVM ryšys 14

1.12. Nacionalinės teisės aktų sąvokų ir apibrėžčių nevartojimas taikant konkrečią taisyklę 15

1.13. Atitinkami teisės aktai 15

2 DALIS Konkrečios pastabos dėl PVM įgyvendinimo reglamento nuostatų, taikomų su nekilnojamuoju turtu susijusioms paslaugoms 16

2.1. Bendras požiūris į 13b ir 31a straipsnius 16

2.2. „Nekilnojamojo turto" apibrėžtis 16

2.2.1. Ką apima 13b straipsnio a punkto nuostata? 17

2.2.1.1. Konkretus žemės plotas 17

2.2.1.2. Nuosavybės ir valdymo teisės 18

2.2.2 Ką apima 13b straipsnio b punkto nuostata? 19

2.2.2.1. Kas yra pastatai ir konstrukcijos pagal 13b straipsnio b punktą? 19

2.2.2.2. Ar ir neužbaigtą pastatą reikia laikyti pastatu pagal 13b straipsnį? 20

2.2.2.3. Ką reiškia „įtvirtinti ant žemės arba žemėje (virš arba žemiau jūros lygio)" ir „kurių negalima lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą"? 20

2.2.3. Ką apima 13b straipsnio c punkto nuostata? 22

2.2.3.1 Kada pastate arba konstrukcijoje sumontuotas daiktas yra sudedamoji to pastato arba konstrukcijos dalis? 22

2.2.4. Ką apima 13b straipsnio d punkto nuostata? 23

2.2.4.1. Ką reiškia „stacionariai sumontuoti" 13b straipsnio d punkte? 24

2.2.4.2. Kaip reikėtų įvertinti, ar pastatas arba konstrukcija yra pakeistas arba sugriautas? 24

2.2.4.3. Koks ryšys sieja 13b straipsnio b, c ir d punktus? 25

2.3. Paslaugų, kurios „pakankamai tiesiogiai susijusios" su nekilnojamuoju turtu, apibrėžtis 26

2.3.1. Kaip 31a straipsnio 1, 2 ir 3 dalys siejasi tarpusavyje? Kaip jas reikėtų skaityti kartu? 27

2.3.2. Kaip reikėtų vertinti tai, ar paslaugos su nekilnojamuoju turtu „pakankamai tiesiogiai susijusios"? 28

2.3.3. Ar kriterijų „pakankamai tiesiogiai susijusios" gali atitikti per atstumą (ne nekilnojamojo turto vietoje) teikiamos paslaugos? 28

2.3.4. Ar paslaugų gavėjo statusas turi įtakos tam, kada teikiamas paslaugas būtų galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu? 28

2.3.5. Ar paslaugų gavėjo buvimo vieta turi įtakos tam, kada paslaugas būtų galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu? 29

2.3.6. Kaip reikėtų suprasti 31a straipsnio 1 dalies a punktą? 29

2.3.7. Kaip reikėtų suprasti 31a straipsnio 1 dalies b punktą? 29

2.3.8. Ar 31a straipsnio 1 dalies a ir b punktai taikomi kartu? 29

2.4. Konkretūs su nekilnojamuoju turtu susijusių arba nesusijusių paslaugų pavyzdžiai 30

2.4.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies sąrašas yra tik orientacinis, ar išsamus? 30

2.4.2. Planų rengimas (31a straipsnio 2 dalies a punktas ir 31a straipsnio 3 dalies a punktas) 30

2.4.2.1. Kokia teisinė tvarka taikytina tyrimams, atliekamiems dėl nekilnojamojo turto, kurio būsima vieta dar nežinoma? 30

2.4.3. Priežiūros statybos vietoje ir apsaugos paslaugos (31a straipsnio 2 dalies b punktas) 31

2.4.3.1. Kokioms paslaugoms taikomas 31a straipsnio 2 dalies b punktas? 31

2.4.3.2. Ar 31a straipsnio 2 dalies b punktas taikomas ir nuotoliniu būdu teikiamoms paslaugoms? 32

2.4.3.3. Ar apsaugos sistemos įrengimui taikomas 31a straipsnio 2 dalies b punktas? 32

2.4.4. Pastatų statyba (31a straipsnio 2 dalies c punktas) 33

2.4.4.1. Kokių kategorijų statybos darbams taikomas 31a straipsnio 2 dalies c punktas? 33

2.4.4.2. Kokia apmokestinimo pvm tvarka turėtų būti taikoma personalo samdymui statybos darbams? 33

2.4.5. Stacionarių konstrukcijų statyba (31a straipsnio 2 dalies d punktas) 33

2.4.5.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies d punktas taip pat taikomas upės, jūros arba vandenyno dugne tvirtinamų stacionarių konstrukcijų statybai? 34

2.4.5.2. Kuriems statybos ir griovimo darbams taikomas 31a straipsnio 2 dalies d punktas? 34

2.4.6. Su žeme susiję darbai ir žemės ūkio paslaugos (31a straipsnio 2 dalies e punktas) 34

2.4.6.1. Kokių kategorijų darbams ir žemės ūkio paslaugoms taikomas 31a straipsnio 2 dalies e punktas? 34

2.4.7. Rizikos ir vientisumo tikrinimas ir vertinimas (31a straipsnio 2 dalies f punktas) 35

2.4.7.1. Kokia yra 31a straipsnio 2 dalies f punkto paskirtis? 35

2.4.8. Vertės nustatymo paslaugos (31a straipsnio 2 dalies g punktas) 36

2.4.8.1. Kurioms nekilnojamojo turto vertės nustatymo paslaugoms taikomas 31a straipsnio 2 dalies g punktas? 36

2.4.8.2. Ar išsamaus patikrinimo paslaugas tinka laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis pagal 31a straipsnio 2 dalies g punktą? 36

2.4.8.3. Ar turto vertės nustatymo metodas turi įtakos tam, ar tos paslaugos teikimas gali būti laikomas susijusiu su nekilnojamuoju turtu, ar ne? 36

2.4.9. Nekilnojamojo turto nuoma (31a straipsnio 2 dalies h punktas ir 31a straipsnio 3 dalies b punktas) 37

2.4.9.1. Kaip reikia suprasti „nekilnojamojo turto nuomą" pagal paslaugų teikimo vietos taisykles? 37

2.4.9.2. Kaip reikėtų suprasti prekių saugojimą pagal 31a straipsnio 2 dalies h punktą, turint omenyje estt poziciją sprendime rr donnelley? 37

2.4.9.3. Kaip turėtų būti vertinamos kartu su papildomomis paslaugomis teikiamos saugojimo paslaugos? 38

2.4.10. Apgyvendinimo paslaugos (31a straipsnio 2 dalies i punktas ir 31a straipsnio 3 dalies d punktas) 38

2.4.10.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies i punktas taikomas ir ne viešbučių sektoriaus apgyvendinimo paslaugoms (pvz., poilsiniams kotedžams, poilsinėms viloms, keitimuisi butais ir kt.)? 39

2.4.10.2. Kurioms paslaugoms taikoma nuostata, reglamentuojanti „teisę apsistoti konkrečioje vietoje dėl pakaitinio naudojimosi teisių pasikeitimo", pagal 31a straipsnio 2 dalies i punktą? 39

2.4.11. Teisių naudoti visą nekilnojamąjį turtą arba jo dalis suteikimas ar perleidimas (31a straipsnio 2 dalies j punktas) 40

2.4.11.1. Kokia yra 31a straipsnio 2 dalies j punkto paskirtis? 40

2.4.11.2. Kokios yra 31a straipsnio 2 dalies j punkto taikymo srities ribos? 40

2.4.11.3. Ar 31a straipsnio 2 dalies j punktas taikomas dalijimuisi biurų patalpomis? 41

2.4.11.4. Ar 31a straipsnio 2 dalies j punktas taikomas gyvenamiesiems laivams? 41

2.4.12. Pastatų priežiūra, renovacija ir remontas (31a straipsnio 2 dalies k punktas) 42

2.4.12.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies k punktas taikomas tik pastatų priežiūrai, renovacijai ir remontui, ar ir kitų rūšių nekilnojamojo turto priežiūrai, renovacijai ir remontui? 42

2.4.12.2. Ar 31a straipsnio 2 dalies k punktas taikomas priežiūrai, renovacijai ir remontui tik tada, kai tai yra didelio masto darbai, ar jis taikomas ir pastatų vidaus bei išorės reguliaraus valymo paslaugoms? 42

2.4.13. Stacionarių konstrukcijų priežiūra, renovacija ir remontas (31a straipsnio 2 dalies l punktas) 42

2.4.13.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies l punktas taikomas telekomunikacijų infrastruktūrai? 42

2.4.14. Mašinų arba įrenginių sumontavimas (instaliavimas) arba surinkimas (31a straipsnio 2 dalies m punktas ir 31a straipsnio 3 dalies f punktas) 43

2.4.14.1. Kaip 31a straipsnio 2 dalies m punktą reikėtų aiškinti 13b straipsnio c ir d punktų atžvilgiu? 43

2.4.14.2. Nuo kokio mašinų ar įrenginių montavimo arba surinkimo proceso momento jie laikomi nekilnojamuoju turtu? 43

2.4.15. Mašinų arba įrenginių techninė priežiūra, remontas, tikrinimas ir priežiūra (31a straipsnio 2 dalies n punktas ir 31a straipsnio 3 dalies f punktas) 44

2.4.15.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies n punktas taikomas nuotoliniu būdu teikiamoms paslaugoms? 44

2.4.16. Turto valdymas (31a straipsnio 2 dalies o punktas ir 31a straipsnio 3 dalies g punktas) 44

2.4.16.1. Ką reiškia nekilnojamojo turto valdymas pagal 31a straipsnio 2 dalies o punktą? 44

2.4.16.2. Ką reiškia investicijų į nekilnojamąjį turtą portfelio valdymas? Ar vieno investicinio turto objekto valdymui taikomas 31a straipsnio 3 dalies g punktas? 45

2.4.17. Tarpininkavimas sudarant sandorius dėl nekilnojamojo turto (31a straipsnio 2 dalies p punktas ir 31a straipsnio 3 dalies d punktas) 46

2.4.17.1. Kokia tarpininkavimo veikla laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu? Kokia yra 31a straipsnio 2 dalies p punkto taikymo sritis? 46

2.4.17.2. Ar 31a straipsnio 2 dalies p punktas taikomas tik nekilnojamojo turto agentų tarpininkavimui, ar ir bet kokiam teikiant tarpininkavimo paslaugas dalyvaujančiam asmeniui? 46

2.4.17.3. Ar 31a straipsnio 2 dalies p punktas taikomas teikiamoms paslaugoms ir tuo atveju, kai nekilnojamasis turtas neparduodamas, neišnuomojamas, nenustatomos arba neperleidžiamos tam tikros teisės ar daiktinė teisė į nekilnojamąjį turtą? 46

2.4.17.4. Kodėl 31a straipsnio 3 dalies d punkte akcentuojama sąlyga „jeigu tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai“? 47

2.4.17.5. Kaip reikėtų vertinti tokias situacijas, kai į 31a straipsnio 2 dalies p punkte nurodytas tarpininkavimo paslaugas įeina įvairūs elementai (kaip antai tyrimai, ryšių užmezgimas, interneto svetainių kūrimas, pardavėjų ir pirkėjų paieška ir turto ypatybių analizė)? 47

2.4.18. Teisinės paslaugos (31a straipsnio 2 dalies q punktas ir 31a straipsnio 3 dalies h punktas) 47

2.4.18.1. Pagal kokius kriterijus turi būti nustatoma, kada paslaugai taikomas 31a straipsnio 2 dalies q punktas arba 31a straipsnio 3 dalies h punktas? 48

2.4.18.2. Ar teisinės paslaugos, kurios siejasi su nuomos arba išperkamosios nuomos sutarčių sudarymu, laikomos susijusiomis su nekilnojamuoju turtu? 49

2.4.18.3. Kaip suprasti terminą „teisinis pakeitimas“ pagal 31a straipsnio 2 dalies q punktą? 49

2.4.18.4. Ar 31a straipsnio 2 dalies q punktas apima tik advokatų ir notarų teikiamas teisines paslaugas? 50

2.4.18.5. Ką reiškia 31a straipsnio 2 dalies q punkto žodžiai „tam tikros teisės“? 50

2.4.18.6. Ar konsultavimo paslaugas, kurias teikiant reikia lankytis turto buvimo vietoje arba kurios susijusios su konkrečiu nekilnojamojo turto objektu, galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu pagal 31a straipsnio 2 dalies q punktą? 50

2.4.18.7. Ar teisines paslaugas, kurios siejasi su nekilnojamojo turto pirkimo finansavimu, arba investavimo konsultacines paslaugas galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu? 50

2.4.19. Reklamos paslaugos (31a straipsnio 3 dalies c punktas) 51

2.4.19.1. Ką reiškia „reklamos teikimas“ pagal 31a straipsnio 3 dalies c punktą? 51

2.4.19.2. Ar 31a straipsnio 3 dalies c punktas taikomas ir tais atvejais, kai vykdant reklamos veiklą reikia fiziškai pakeisti nekilnojamąjį turtą, kaip antai nudažyti pastato dalį? 51

2.4.20. Vietos stendui suteikimas kartu su kitomis susijusiomis paslaugomis (31a straipsnio 3 dalies e punktas) 52

2.4.20.1. Kokia yra 31a straipsnio 3 dalies e punkto taikymo sritis? 52

2.4.20.2. Kaip reikia apibrėžti „vietos stendui suteikimą“ pagal 31a straipsnio 3 dalies e punktą? 52

2.4.21. Nekilnojamojo turto darbams atlikti skirtos įrangos tiekimas (31b straipsnis) 53

PRIEDAS Atitinkamų teisės aktų ištraukos 54

1 DALIS
BENDROSIOS PASTABOS DĖL SU NEKILNOJAMUOJU TURTU SUSIJUSIŲ PASLAUGŲ

1.1. Istorinės prielaidos

1. Pagal Europos PVM teisės aktus su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų apmokestinimo vieta nustatoma pagal konkrečią taisyklę, kuri nustatyta PVM direktyvos[2] 47 straipsnyje. Pagal šią taisyklę su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimo vieta yra ta vieta, kurioje yra nekilnojamasis turtas.

2. Atsižvelgdama į paslaugų teikimo vietos taisyklių keitimą, kuris pradėtas pirmuoju 2003 m. Europos Komisijos pasiūlymu ir dėl kurio vėliau priimta Tarybos direktyva 2008/8/EB[3], Taryba nusprendė palikti galioti konkrečią su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų apmokestinimo vietos taisyklę.

3. Tuo pačiu metu konkretūs šios nuostatos aiškinimo klausimai svarstyti PVM komitete[4], kuris susitarė dėl tam tikrų gairių, ypač dėl kai kurių konkrečių scenarijų, kaip antai su nekilnojamuoju turtu susijusių teisinių paslaugų teikimo, paslaugų paketų, į kuriuos įtraukta vieta stendui mugėse ir parodose, ir kt.[5] Vis dėlto dėl šių gairių dažnai nebuvo vieningai sutariama.

4. Siekiant daugiau nuoseklumo, veiksmingumo ir tikrumo pagal apmokestinimo PVM tvarką, taikomą teikiant paslaugas, susijusias su ES teritorijoje esančiu nekilnojamuoju turtu, PVM komitete suderintos gairės dėl su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų buvo įtrauktos į PVM įgyvendinimo reglamento[6] nuostatas, taigi 2017 m. sausio 1 d. jos taps privalomos ir bus tiesiogiai taikomos visose valstybėse narėse.

1.2. Tarptautinės prielaidos

5. Konkrečios paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, teikimo vietos taisyklės taikomos ne tik Europos Sąjungoje, bet ir kai kuriose trečiosiose valstybėse. ES lygmeniu ši konkreti taisyklė atitinka taikomą paskirties vietos principą. Tarptautiniu lygmeniu[7] visuotinai sutariama, kad taikant tokias konkrečias taisykles, pagal kurias apmokestinimo vieta nustatoma pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, galima teisingai paskirstyti apmokestinimo teises mokesčių jurisdikcijoms.

---

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006 12 11, p. 1).

3 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, 2008 2 20, p. 11).

4 PVM komitetas yra patariamasis komitetas, sudarytas pagal PVM direktyvos 398 straipsnį siekiant skatinti vienodai taikyti PVM direktyvos nuostatas. Jokių teisėkūros įgaliojimų jis neturi ir negali priimti sprendimų, kuriuos vykdyti būtų teisiškai privaloma, tačiau gali pateikti gairių.

5 Žr. PVM komiteto 93-iajame posėdyje pateiktas gaires.

6 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta (OL L 284, 2013 10 26, p. 1).

7 Žr. EBPO parengtas tarptautines gaires dėl PVM ir prekių bei paslaugų mokesčio (*OECD International VAT/GST Guidelines*).

1.3. Konkrečios taisyklės dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, paskirtis

6. Konkrečios su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimo vietos taisyklės paskirtis – užtikrinti, kad paslaugos būtų apmokestinamos numanomoje naudojimosi jomis vietoje. Šį tikslą vertėtų prisiminti visais atvejais, kai praktiškai įgyvendinant teisės aktus kyla sunkumų. Tokiais atvejais visada reikėtų rasti tokią išeitį, kad būtų užtikrinta, jog PVM pajamas gaus ta valstybė narė, kurioje, kaip numanoma, ta paslauga yra naudojamasi, turint omenyje, kad naudojimosi su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis vieta laikoma ta vieta, kurioje yra nekilnojamasis turtas. Taip tokių sandorių šalys negali apeiti PVM direktyvos 47 straipsnio, savo sutarčių sąlygose nurodydamos, kad pagal sutartį teikiamoms paslaugoms turėtų būti taikomas ne jis, o bendrosios paslaugų teikimo vietą reglamentuojančios taisyklės.

1.4. Konkrečios taisyklės dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, pobūdis

7. PVM direktyvos 47 straipsnyje nustatyta taisyklė yra konkreti taisyklė, o ne išimtis iš bendrųjų paslaugų teikimo vietos taisyklių, nustatytų PVM direktyvos 44 straipsnyje (įmonių tarpusavio santykiai) ir 45 straipsnyje (įmonių santykiai su vartotojais). Ji pateikta V antraštinės dalies „Apmokestinamųjų sandorių vieta" 3 skyriaus „Paslaugų teikimo vieta" 3 skirsnyje „Specialios nuostatos" ir neturėtų būti aiškinama kaip bendrųjų taisyklių išimtis[8].

8. Pagal nuoseklią Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką tokios nuostatos, kurios yra išimtys iš bendrųjų taisyklių (kaip antai nuostatos dėl neapmokestinimo ar sumažintų tarifų), turi būti aiškinamos siaurai. Kadangi PVM direktyvos 47 straipsnio taisyklė nėra išimtis, šis siauro aiškinimo kriterijus netaikomas apibrėžiant su nekilnojamuoju turtu susijusias paslaugas.

9. 47 straipsnis turėtų būti taikomas remiantis objektyviu PVM direktyvoje ir PVM įgyvendinimo reglamente nurodytų sąlygų vertinimu. Ši konkreti taisyklė taikoma nepriklausomai nuo to, ar paslauga teikiama verslo klientui (įmonių tarpusavio santykiai), ar galutiniam vartotojui (įmonių santykiai su vartotojais).

10. Visada, kai kyla neaiškumų dėl PVM direktyvos 47 straipsnio kaip konkrečios taisyklės, priešingos bendrosioms 44 ir 45 straipsnių taisyklėms, taikymo, atitinkamo sandorio apmokestinimo PVM tvarką reikėtų nustatyti atsižvelgiant į šios konkrečios taisyklės paskirtį – leisti apmokestinti paslaugą toje valstybėje narėje, kurioje ja naudojamasi – ir atliekant objektyvų vertinimą. Visų pirma reikėtų patikrinti, ar toms paslaugoms taikoma konkreti 47 straipsnio taisyklė[9], ir jei taip, tai ar ta paslauga bus laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu. Jei taip nėra ir jokia kita konkreti taisyklė netaikoma[10], taikomos bendrosios 44 ir 45 straipsnių taisyklės.

11. Kai kuriais atvejais gali būti tenkinamos ir dviejų arba daugiau konkrečių taisyklių taikymo sąlygos. Tokiais atvejais reikėtų taikyti tą taisyklę, kuria geriau užtikrinamas apmokestinimas numanomoje naudojimosi paslaugomis vietoje[11].

---

8 Žr. ESTT sprendimus *Heger Rudi*, C-166/05, ir *Levob Verzekeringen ir OV Bank,* C-41/04.

9 Žr. ESTT sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, 29 punktą.

10 Paslaugas visada reikėtų nagrinėti pagal vienodus principus nepaisant to, ar joms taikomos kurios nors iš PVM direktyvos 46–59a straipsniuose nustatytų konkrečių taisyklių. Jei taip būtų, tuomet būtų taikoma atitinkama nuostata, o ne bendrosios 44 ir 45 straipsnių taisyklės, nustatytos PVM direktyvoje.

11 Žr. ESTT sprendimo *RCI Europe*, C-37/08, 39 punktą.

1.5. Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų nuotolinio teikimo apmokestinimo PVM tvarka

12. Su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos kai kuriais atvejais gali būti teikiamos nuotoliniu būdu, t. y. per atstumą. Paslaugos apmokestinimo PVM tvarka nuo jos teikimo būdo paprastai priklausyti neturėtų, jei tai nekeičia pačios paslaugos pobūdžio. Iš tiesų negalima atmesti prielaidos, kad, pavyzdžiui, naudojantis šiuolaikinėmis technologijomis, kai kurios su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos gali būti teikiamos ne tik to turto vietoje, bet ir per atstumą.

13. Kai per atstumą teikiamai paslaugai gali būti taikoma ne viena, o daugiau paslaugų teikimo vietą reglamentuojančių konkrečių taisyklių (pavyzdžiui, taisyklė dėl su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų ir taisyklė dėl elektroninėmis priemonėmis teikiamų paslaugų), reikia įvertinti kiekvienos tokios taisyklės taikymo poveikį ir nustatyti, kurios iš jų taikymas duotų geriausių rezultatų užtikrinant paslaugos apmokestinimą numanomoje naudojimosi ja vietoje.

1.6. Konkrečios taisyklės dėl paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, taikymas susietoms paslaugoms

14. Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką kiekvieną teikiamą paslaugą PVM tikslais paprastai reikėtų laikyti atskira ir savarankiška[12]. Tačiau kai sandoris susideda iš kelių elementų, reikėtų įvertinti, ar jis turėtų būti laikomas vienos paslaugos, ar kelių atskirų ir savarankiškų paslaugų teikimu[13].

15. Teikiamą paslaugą būtina laikyti viena paslauga tada, kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio.[14]. Norint nustatyti, ar paslaugas perkantis klientas, kuris yra tipinis vartotojas, gauna kelias atskiras paslaugas, ar vieną paslaugą, būtina žinoti esminius to paslaugų teikimo ypatumus[15].

16. Be to, taip yra ir tuo atveju, kai viena arba daugiau iš teikiamų paslaugų yra pagrindinė paslauga, o kita teikiama paslauga arba paslaugos yra viena arba daugiau pagalbinių paslaugų, kurių apmokestinimo tvarka tokia pati kaip ir pagrindinės paslaugos. Visų pirma, teikiamą paslaugą būtina laikyti pagalbine paslauga, kuri teikiama kartu su pagrindine paslauga, tada, kai jos teikimas savaime yra ne tikslas, o priemonė geriau naudotis pagrindine teikiama paslauga[16].

17. Vieno susietų paslaugų teikimo atveju būtina nustatyti pagrindinį šio paslaugų teikimo elementą ir reikėtų patikrinti, ar šis pagrindinis elementas yra susijęs su nekilnojamuoju turtu, ar ne.

---

12 Žr. ESTT sprendimą *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, sprendimų *Aktiebolaget NN*, C-111/05, 22 punktą, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, 35 punktą ir *Everything Everywhere*, C-276/09, 21 punktą.

13 Žr. ESTT sprendimo *Part Service*, C-425/06, 51 punktą.

14 Žr. ESTT sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, 22 punktą ir *Everything Everywhere*, C-276/09, 24 ir 25 punktus.

15 Žr., pvz., ESTT sprendimą *Card Protection Plan,* C-349/96.

16 Žr. ESTT sprendimų *Card Protection Plan*, C-349/96, 29 punktą, *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, 20 punktą, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, 22 punktą, *Everything Everywhere*, C-276/09, 21 ir 22 punktus ir *Bog ir kiti*, C-497/09, 53 punktą.

18. Ar tam tikras scenarijus yra vienos paslaugos, ar daugiau paslaugų teikimo atvejis, turi būti nustatyta kiekvienu konkrečiu atveju atsižvelgiant į šiuos ESTT nustatytus kriterijus[17]. Atliekant šį vertinimą būtina atsižvelgti į visas tokio sandorio aplinkybes[18].

1.7. Paslaugos ryšys su vienu arba keliais konkrečiais nekilnojamojo turto objektais

19. Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimu laikomi sandoriai, apimantys tiek vieną nekilnojamojo turto objektą, tiek kelis nekilnojamojo turto objektus. Tai, kad paslauga siejasi su daugiau kaip vienu nekilnojamojo turto objektu, netrukdo laikyti tos paslaugos pakankamai tiesiogiai susijusia su nekilnojamuoju turtu, kaip apibrėžta PVM įgyvendinimo reglamento 31a straipsnio 1 dalyje.

20. Siekiant apmokestinti paslaugas numanomoje naudojimosi jomis vietoje, konkreti PVM direktyvos 47 straipsnio taisyklė gali būti taikoma tik tada, kai paslauga susijusi su vienu arba keliais konkrečiais nekilnojamojo turto objektais, t. y. paslauga siejasi su vienu arba keliais aiškiai identifikuotais arba identifikuojamais nekilnojamojo turto objektais. Tokiais atvejais, kai nekilnojamojo turto identifikuoti nepavyksta, paslaugos juo labiau neįmanoma apmokestinti toje jurisdikciją turinčioje šalyje ar teritorijoje, kurioje yra turtas. Šiais atvejais reikėtų daryti išvadą, kad paslauga nėra pakankamai susijusi su nekilnojamuoju turtu.

21. Pagal visus scenarijus, kai paslauga siejasi su vienu arba keliais konkrečiais nekilnojamojo turto objektais, reikėtų deramai įvertinti, ar ta paslauga pakankamai <u>tiesiogiai</u> susijusi su nekilnojamuoju turtu, kaip apibrėžta PVM įgyvendinimo reglamento 31a straipsnyje.

22. Vien tai, kad vienas arba keli nekilnojamojo turto objektai yra vienai (kaip antai miesto arba regiono) jurisdikcijai priklausančioje didesnėje geografinėje teritorijoje, arba tai, kad jie yra skirtingose valstybėse narėse, nereiškia, kad paslauga negali būti susijusi su nekilnojamuoju turtu. Tais atvejais, kai paslauga teikiama keliose jurisdikciją turinčiose šalyse ar teritorijose, jos apmokestinimo teisės turėtų būti proporcingai priskirstos atitinkamoms jurisdikcijoms.

1.8. Su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos ir sudėtinės sutartys

23. Yra daug galimybių įvairiai sudaryti sutartis, nes paslaugų teikėjai savo paslaugų teikimą gali organizuoti labai įvairiais būdais. Pavyzdžiui, teikiant paslaugą gali dalyvauti daug subrangovų, klientas gali būti įsikūręs ne toje šalyje, kurioje yra nekilnojamasis turtas, o kitoje šalyje ir kt.

24. Vertinant, ar tokiomis aplinkybėmis teikiamas paslaugas galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, reikėtų atsižvelgti į šiuos aspektus:

- kai su teikiama paslauga siejasi ne vienas, o daugiau nekilnojamojo turto objektų, kiekvienas iš jų turi būti aiškiai identifikuotas arba identifikuojamas;
- su keliais konkrečiais nekilnojamojo turto objektais susijusių paslaugų negalima laikyti neturinčiomis pakankamai tiesioginio ryšio su nekilnojamuoju turtu vien todėl, kad jos siejasi su daugiau kaip vienu nekilnojamojo turto objektu, arba todėl, kad tie nekilnojamojo turto objektai yra skirtingose valstybėse narėse;

17 Žr. ESTT sprendimo *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, 30 ir tolesnius punktus.

18 Žr. ESTT sprendimo *Card Protection Plan*, C-349/96, 27 punktą.

- vien tai, kad paslauga teikiama ne toje pačioje vietoje, ne tiesiogiai nekilnojamojo turto savininkui arba klientui, įsikūrusiam ne toje, kurioje yra nekilnojamasis turtas, o kitoje šalyje, nėra lemiamas kriterijus vertinant paslaugą (ar ji susijusi su nekilnojamuoju turtu, ar ne);
- esant sandorių grandinei kiekvieną paslaugų teikimo atvejį reikėtų vertinti atskirai, atsižvelgiant į faktines to atvejo aplinkybes;
- kai pagal sudėtinę paslaugų teikimo sutartį teikiamos paslaugos, susijusios ne tik su nekilnojamuoju turtu, bet ir su kitomis prekėmis ar paslaugomis (t. y. teikiamos susietos paslaugos, apimančios kelis elementus), reikia patikrinti, ar pagrindinis šio paslaugų teikimo elementas yra paslauga, susijusi su nekilnojamuoju turtu, ir ar ši paslauga pakankamai tiesiogiai susijusi su tuo turtu (taip pat žr. pirmiau pateiktus paaiškinimus dėl susietų paslaugų teikimo).

1.9. Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikėjų įsipareigojimai

25. Visais atvejais, kai paslaugų teikėjas valstybėje narėje teikia paslaugas, kurioms taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis, jis paprastai turi mokėti PVM tos valstybės narės, kurioje yra nekilnojamasis turtas, mokesčių administratoriui (žr. PVM direktyvos 193 straipsnį). Taigi, paslaugų teikėjas paprastai turi užsiregistruoti PVM mokėtoju ir įvykdyti visus susijusius įsipareigojimus toje valstybėje narėje[19]. Jeigu paslauga yra susijusi su keliais įvairiose jurisdikciją turinčiose šalyse ar teritorijose esančiais nekilnojamojo turto objektais, paslaugos teikėjas turi mokėti atitinkamą PVM ir registruotis PVM mokėtoju pagal kiekvieną iš šių jurisdikcijų.

26. Tačiau kiekviena valstybė narė gali nustatyti, kad kai paslaugų teikėjas nėra įsisteigęs jos teritorijoje, prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam teikiama paslauga (žr. PVM direktyvos 194 straipsnį). Todėl verslo veiklos vykdytojai turėtų sužinoti, ar šis variantas pasirinktas tose valstybėse narėse, kuriose jie nėra įsisteigę, tačiau ketina vykdyti veiklą.

1.10. PVM direktyvos 47 straipsnio konkrečios taisyklės ryšys su nuolatinio padalinio, pripažinto PVM mokėjimo tikslais, sąvoka

27. Nuolatinio padalinio sąvoka (nepainiotina su nuolatinės buveinės sąvoka, vartojama tiesioginio apmokestinimo tikslais) apibrėžta PVM įgyvendinimo reglamento 11 straipsnyje. Ji nėra susijusi su konkrečia paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, teikimo vietos taisykle.

28. Kai teikiamą paslaugą tinka laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga, PVM mokėtinas toje valstybėje narėje, kurioje yra nekilnojamasis turtas (taip pat žr. paaiškinimus dėl mokestinių įsipareigojimų, pirmiau pateiktus 1.9 punkte). Todėl tai, ar paslaugos teikėjas turi nuolatinį padalinį toje valstybėje narėje, nėra svarbu nustatant tos paslaugos teikimo vietą. Taip pat vien dėl to, kad įmonė turi nuosavo nekilnojamojo turto kurioje nors valstybėje narėje, negalima iškart daryti išvados, kad toje valstybėje narėje ji turi nuolatinį padalinį.

1.11. Paslaugų teikimo vietos taisyklių ir neapmokestinimo PVM ryšys

29. Tiriant, koks ryšys sieja paslaugų teikimo vietos taisykles su taisyklėmis, reglamentuojančiomis neapmokestinimo PVM tvarką, nereikėtų pamiršti, kad pagal bendrąjį principą ES PVM sistemoje pirma tiksliai nustatoma tam tikros paslaugos teikimo vieta ir tik tada vertinama, kokios taisyklės taikytinos tai paslaugai pagal nustatytą (valstybės narės arba trečiosios valstybės) jurisdikciją.

19 Daugiau informacijos apie valstybėse narėse taikomas nacionalines taisykles taip pat rasite http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm.

Be kita ko, nustatoma, ar ši paslauga apmokestinama (jei taip, tai pagal kokį tarifą), ar ne. Kitaip tariant, nors tam tikra paslauga gali būti neapmokestinama PVM, tai nereiškia, kad nereikia pirmiausia tiksliai nustatyti jos teikimo vietos.

1.12. Nacionalinės teisės aktų sąvokų ir apibrėžčių nevartojimas taikant konkrečią taisyklę

30. Siekiant visoje Europos Sąjungoje visuotinai išaiškinti ir nuosekliai taikyti konkrečią PVM direktyvos 47 straipsnio taisyklę, už ES PVM teisės aktų įgyvendinimą atsakingi mokesčių administratoriai turėtų stengtis nevartoti nacionalinės teisės aktuose pateiktų apibrėžčių ir sąvokų.

31. Todėl taikant PVM direktyvos 47 straipsnį vertinimas turi būti grindžiamas apibrėžtimis, kurios pateiktos ES PVM teisės aktuose, o ne kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje vartojamomis apibrėžtimis. Jei kiltų rimtų abejonių, dėl kurių grėstų dvigubas apmokestinimas ar visiškas neapmokestinimas, valstybės narės turėtų iškelti šį klausimą svarstyti PVM komitete.

1.13. Atitinkami teisės aktai

32. Šiose aiškinamosiose pastabose nurodomi šie teisės aktai:

- Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su pakeitimais, padarytais Direktyva 2008/8/EB (PVM direktyva);
- 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, su pakeitimais, padarytais 2013 m. spalio 7 d. Reglamentu (ES) Nr. 1042/2013 (PVM įgyvendinimo reglamentas).

33. Visų šių aiškinamųjų pastabų pabaigoje cituojamų atitinkamų teisinių nuostatų formuluotės yra tokios, kokios bus taikomos nuo 2017 m. sausio 1 d.

34. Kai daroma nuoroda į kurį nors PVM įgyvendinimo reglamento straipsnį, pats teisės aktas neminimas, nurodomas tik jo straipsnis. Visais kitais atvejais nurodomas konkretus teisės aktas.

2 DALIS
KONKREČIOS PASTABOS DĖL PVM ĮGYVENDINIMO REGLAMENTO NUOSTATŲ, TAIKOMŲ SU NEKILNOJAMUOJU TURTU SUSIJUSIOMS PASLAUGOMS

2.1. Bendras požiūris į 13b ir 31a straipsnius

35. Šių aiškinamųjų pastabų 2 dalyje pateiktas paaiškinimas, kaip taikomos PVM įgyvendinimo reglamento nuostatos siekiant nustatyti su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimo vietą.

36. Kai paslaugos laikomos su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis, jų teikimo vieta yra ta vieta, kurioje yra nekilnojamasis turtas, pagal PVM direktyvos 47 straipsnį.

37. Kad paslauga būtų laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu, ją su tuo nekilnojamuoju turtu turi sieti pakankamai tiesioginis ryšys.

38. Todėl pirma reikėtų įvertinti, ar paslauga susijusi su preke, kuri gali būti laikoma nekilnojamuoju turtu. 13b straipsnio paskirtis – apibrėžti sąvoką „nekilnojamasis turtas". Paaiškinimas dėl šios nuostatos pateiktas tolesniame 2.2 punkte.

39. Tada, jeigu į šį pirmą klausimą atsakoma teigiamai, reikėtų įvertinti, ar tą paslaugą sieja pakankamai tiesioginis ryšys su nekilnojamuoju turtu, su kuriuo ji siejasi, taigi ar ją galima laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga. 31a straipsnio paskirtis – padėti nustatyti, ar paslauga bus, ar nebus laikoma pakankamai tiesiogiai susijusia su nekilnojamuoju turtu. Ši nuostata paaiškinta tolesniuose 2.3 ir 2.4 punktuose.

40. Kadangi praktikoje gali būti įvairių situacijų ir aplinkybių – tai reiškia, kad kiekvieno atskiro atvejo neįmanoma patikrinti pagal šiuos principus – šis aiškinimas grindžiamas kriterijais, pagal kuriuos pats skaitytojas turėtų gebėti nustatyti, ar paslauga susijusi su nekilnojamuoju turtu, ar ne.

2.2. „Nekilnojamojo turto" apibrėžtis

13b straipsnis

Taikant Direktyvą 2006/112/EB **„nekilnojamasis turtas"**[20] yra:

41. Nors ir atrodo, kad pagal daugelį scenarijų nustatyti prekės arba turto nekilnojamąjį pobūdį būtų gana paprasta, kai kuriais konkrečiais atvejais dėl to gali kilti abejonių. Todėl, kad ši sąvoka būtų vienodai apibrėžiama visose valstybėse narėse, Europos teisės aktų leidėjas susitarė dėl bendros nekilnojamojo turto sąvokos apibrėžties 13b straipsnyje.

42. Šią apibrėžtį suformuluoti labai padėjo ESTT sprendimas *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*[21]. Dėl nekilnojamojo turto nuomos (direktyvoje – lizingo ar nuomos) neapmokestinimo, kaip numatyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte, generalinė advokatė toje byloje[22] nurodė, kad nekilnojamasis turtas gali

20 Tekstas pažymėtas paryškintuoju šriftu vien tam, kad būtų lengviau skaityti šį dokumentą.

21 Žr. ESTT sprendimą *Fonden Marselisborg Lystbådehavn,* C-428/02.

22 Žr. ESTT byloje C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, pateiktos generalinės advokatės išvados 30 punktą.

būti apibrėžiamas kaip *„tam tikras žemės paviršiaus plotas kartu su jame pastoviai esančiais pastatais, kuris gali būti nuosavybės ir valdymo objektas*".

43. Dėl keturių nurodytų kategorijų (a–d punktuose) „nekilnojamojo turto" apibrėžtis 13b straipsnyje yra išsamesnė negu Teismo praktikoje ir skirta tam, kad nekilnojamąjį turtą būtų galima atskirti nuo materialiojo kilnojamojo turto, vertinant PVM požiūriu.

44. Nors nekilnojamojo turto sąvoką visada reikėtų vertinti tik remiantis 13b straipsnyje pateikta apibrėžtimi, pravartu suprasti, kaip ši apibrėžtis buvo suformuluota.

45. Viena vertus, yra tokių prekių, kurios negali judėti arba jų neįmanoma lengvai perkelti į kitą vietą (pvz., žemė, pastatai, medžiai, pasėliai). Tai nekilnojamosios prekės, kurioms taikytinas 13b straipsnio a arba b punktas. Kita vertus, yra ir tokių prekių, kurios gali judėti arba jas galima perkelti į kitą vietą, tačiau jos bus laikomos nekilnojamuoju turtu, nes yra „glaudžiai susietos su" nekilnojamąja preke arba yra jos „sudedamoji dalis" (pvz., liftai, durys, langai). Šioms prekėms taikytinas 13b straipsnio b, c arba d punktas.

46. Keturių kategorijų sąrašas 13b straipsnyje yra išsamus, tačiau šių kategorijų nereikėtų laikyti tarpusavyje nesuderinamomis – tai reiškia, kad kai kurias prekes galima priskirti ne vienai, o kelioms kategorijoms, kaip parodyta toliau. Norint nustatyti, ar paslauga susijusi su nekilnojamuoju turtu, būtina patikrinti, ar ji susijusi bent su viena iš šių keturių kategorijų.

47. Reikia pabrėžti, jog tai, kad prekę galima laikyti nekilnojamuoju turtu pagal vieną arba kelias jo apibrėžties kategorijas, dar nereiškia, kad susijusiomis su nekilnojamuoju turtu reikės laikyti visas paslaugas, kurias teikiant naudojamos tos rūšies prekės. Su nekilnojamuoju turtu susijusiomis PVM tikslais bus laikomos tik tos paslaugos, kurios „pakankamai tiesiogiai susijusios su tuo turtu" (žr. išsamesnius paaiškinimus tolesniuose 2.3 ir 2.4 punktuose).

13b straipsnio a punktas: bet kuris konkretus žemės plotas **ant** žemės paviršiaus **ar po juo, kurio nuosavybės ir valdymo teisės gali būti sukurtos**;

2.2.1. Ką apima 13b straipsnio a punkto nuostata?

48. Kad turtas būtų laikomas „nekilnojamuoju turtu" pagal 13b straipsnio a punktą, turi būti tenkinamos abi šios sąlygos: 1) tai turėtų būti konkretus žemės plotas žemės paviršiuje arba po juo ir 2) turėtų būti įmanoma sukurti jo nuosavybės *ir* valdymo teises (žr. konkrečią pastabą dėl jungtuko „ir", toliau pateiktą 60 dalyje).

2.2.1.1. Konkretus žemės plotas

49. „Konkretus žemės plotas" reiškia, jog tai, ką galima laikyti nekilnojamuoju turtu, susideda iš aiškiai identifikuotų arba identifikuojamų žemės plotų, kurių nuosavybės ir valdymo teises galima sukurti. Žemė yra plati sąvoka, nes kai minima žemė – jos paviršius ar tai, kas yra po juo – iš tiesų turimas omenyje ir pats dirvožemis, ir viskas, kas yra ant jo, ir tai, kas yra po juo, t. y. žemės gelmėse.

50. Žemės dirvožemis apima bet kokį žemės plotą, įskaitant tą žemės dalį, kuri yra po vandeniu, t. y. jūromis, vandenynais, upėmis, ežerais ir kitais vidaus vandenų keliais.

51. Nuostatoje minima ir tai, kas yra ant žemės paviršiaus. Turint omenyje šios nuostatos kontekstą, ne viskas, kas paprasčiausiai yra ant dirvožemio, gali būti laikoma nekilnojamuoju daiktu.

52. Be to, prekės turi būti pritvirtintos prie žemės, į ją įterptos arba joje įsišaknijusios. Taigi, ši nuostata ypač tinka medžiams ir pasėliams (įsidėmėtina, jog kadangi jie įleidžia šaknis į žemę, jiems taip pat taikoma nuostata kaip esantiems „po žemės paviršiumi") tol, kol jie yra sukibę su žeme.

53. Ta pati nuostata turėtų tikti ir tokiems žemės paviršiaus vandens telkiniams kaip upės, ežerai ir kiti vidaus vandenų keliai. Nors vanduo gali judėti, tol, kol jis tebėra tame pačiame vandens baseine, jį reikėtų laikyti nekilnojamuoju dalyku.

54. Žemės gelmėmis laikoma viskas, kas yra po žeme. Taigi, naftos telkiniai, gruntinio vandens telkiniai, naudingosios iškasenos ir kiti ištekliai, esantys po žeme (ir po vandens telkinio dugnu), laikomi nekilnojamaisiais daiktais. Tol, kol šie daiktai yra po žeme, jie laikomi to žemės ploto dalimi, t. y. nekilnojamuoju turtu.

55. Išvada, kad ant dirvožemio paviršiaus ar žemės gelmėse esantį vandenį, naftą arba kitas medžiagas galima laikyti nekilnojamaisiais daiktais, dar nereiškia, kad visos paslaugos, teikiamos naudojant tokias medžiagas, būtinai laikomos susijusiomis su nekilnojamuoju turtu (žr. visų pirma 173 dalį).

2.2.1.2. Nuosavybės ir valdymo teisės

56. Atsižvelgiant į 13b straipsnio a punkto formuluotę, nekilnojamojo turto apibrėžtis apima tik tas nekilnojamąsias prekes, kurių „nuosavybės ir valdymo teisės gali būti sukurtos".

57. Nors nuosavybės teisių ir valdymo teisių sąvokos PVM direktyvos taikymo tikslu nėra apibrėžtos, valstybės narės turėtų PVM tikslais jas vartoti vienodai, nesiremdamos nacionalinėmis apibrėžtimis.

58. Norint jas suprasti reikėtų remtis prekių tiekimo apibrėžtimi, kuri pateikta PVM direktyvos 14 straipsnyje. Iš tiesų vertėtų prisiminti, kad 13b straipsnio paskirtis yra apibrėžti nekilnojamojo turto sąvoką, kuri suformuluota remiantis materialiojo turto sąvoka, apibrėžta PVM direktyvoje. Prekių tiekimas suprantamas kaip „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas". Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal taikomą nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė [23]. Taigi, teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu gali būti perduodama net ir tada, kai teisinė turto nuosavybė neperleidžiama. Šiuo atveju svarbu yra ekonominė nuosavybė arba ekonominis valdymas.

59. Remiantis tokia logika reikėtų patikrinti, ar tikėtina, kad nekilnojamasis turtas galėtų būti kieno nors nuosavybė ta prasme, kad kažkas galėtų disponuoti juo taip, tarsi būtų jo savininkas. Nuosavybės sąvoka reiškia daugiau negu paprastas nuosavybės teisės turėjimo faktas.

60. Su tuo siejami tam tikri kalbiniai PVM įgyvendinimo reglamento nuostatų skirtumai: kai kuriomis kalbomis jame nurodytos „nuosavybės *ir* valdymo teisės", o kitomis – „nuosavybės *arba* valdymo teisės". Tai reiškia, kad net jeigu daugeliu atvejų nuosavybės ir valdymo teisės faktiškai priklausys tam pačiam asmeniui, gali būti ir taip, kad nuosavybės teisė atiteks vienam, o valdymo teisė – kitam asmeniui. Taigi, „nuosavybės ir valdymo teisės" gali būti suprantama kaip „nuosavybės *arba* valdymo teisės" arba „nuosavybės *ir* valdymo teisės".

23 Žr. ESTT sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, 7–9 ir 12 punktus, Sprendimo *HE*, C-25/03, 64 punktą ir Sprendimo *Graphic Procédé*, C-88/09, 16 punktą.

61. Be to, pasirinkta formuluotė „gali būti sukurtos" reiškia, kad prekės taip pat gali būti laikomos nekilnojamuoju turtu net tada, kai jų vertinimo metu niekas neturi faktinės tų prekių nuosavybės ar valdymo teisių. Pakanka to, kad jų nuosavybės arba valdymo teises galima sukurti – tai atitinka potencialią plačią šios nuostatos taikymo sritį, nes į ją nepatektų tik tos nekilnojamosios prekės, kurios negali niekam priklausyti ta prasme, kaip pirmiau aprašyta[24].

62. Nekilnojamųjų prekių nuosavybės ir valdymo teisės paprastai patvirtinamos nuosavybės teisės dokumentu ir (arba) registracija oficialiame registre. Vis dėlto tai tėra nuosavybės ir valdymo teisių įrodymas; nuosavybės ir valdymo teises gali būti įmanoma įrodyti ir kitokiais būdais; net ir neturint šio įrodymo būtinai reikėtų nustatyti, ar nuosavybės ir valdymo teisės galėtų būti sukurtos.

63. Neperleidžiamoms nekilnojamosioms prekėms, kaip antai visuomeniniam nekilnojamajam turtui (pvz., ežerams, vidaus vandenų keliams, uostams, viešiesiems parkams), taip pat taikomas 13b straipsnio a punktas net tada, kai jų nuosavybės teisės negali būti perleidžiamos. Be to, kad jų teisinis statusas ilgainiui gali būti keičiamas valdžios institucijų sprendimais, jos ir pačios gali būti paslaugų teikimo (pvz., statybos darbų, eksploatavimo licencijų) objektu, ir tokiais atvejais jos bus laikomos su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis.

13b straipsnio b punktas: bet kuris pastatas ar konstrukcija, įtvirtinti ant žemės arba žemėje **virš arba žemiau** jūros lygio, **kurių negalima lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą**;

2.2.2 Ką apima 13b straipsnio b punkto nuostata?

2.2.2.1. Kas yra pastatai ir konstrukcijos pagal 13b straipsnio b punktą?

64. Pastatą galima apibrėžti kaip (žmogaus sukurtą) statinį su stogu ir sienomis, kaip antai namą arba gamyklą.

65. Terminas „konstrukcija" yra platesnės reikšmės ir apima kitus (žmogaus sukurtus) statinius, kurių paprastai netinka laikyti pastatais (papildomų paaiškinimų apie daiktus, įrenginius ir mašinas, kuriuos galima laikyti nekilnojamuoju turtu, žr. toliau nuo 2.2.3 iki 2.2.4 punkto). Konstrukcijomis gali būti laikomi inžineriniai statiniai, kaip antai keliai, tiltai, aerodromai, uostai, užtvankos, dujų vamzdynai, vandentiekio ir kanalizacijos sistemos, taip pat tokie pramonės objektai kaip jėgainės, vėjo turbinos, rafinavimo įrenginiai ir kt.

66. Svarbu paminėti, kad pastatai arba konstrukcijos laikomi nekilnojamuoju turtu kaip visuma, apimanti visas jų sudedamąsias dalis. Terminas „sudedamosios" (dalys) reiškia ne tik pastato arba konstrukcijos karkasą, bet ir kiekvieną jame sumontuotą daiktą, kuris yra neatskiriama to pastato ar konstrukcijos dalis arba visam laikui sumontuotas jame ir tapęs visumos dalimi taip, kad be tų daiktų pastatas arba konstrukcija būtų neužbaigtas arba tai paveiktų jo vientisumą. Kiek tokius daiktus, kurie sumontuoti pastate arba konstrukcijoje, taip pat reikėtų laikyti nekilnojamuoju turtu, išsamiau paaiškinta tolesniuose 2.2.3–2.2.4 punktuose.

24 Kadangi gali kilti neaiškumų dėl tarptautinių vandenų, šiuo klausimu reikėtų paminėti, kad pagal Jungtinių Tautų jūrų teisės konvenciją atvira jūra laisvai naudojasi visos valstybės. Net jei jokia valstybė negali teisėtai priskirti jokios atviros jūros dalies savo suverenitetui, valstybė (arba jos jurisdikcijai priklausantis asmuo) gali vykdyti tokią veiklą kaip gręžimo, dugno gilinimo, jūros ar vandenyno dugno arba jo gelmių kasimo darbai atviroje jūroje. Šie darbai bus susiję su nekilnojamuoju turtu, net jei tas žemės plotas nepriklausys niekieno suverenitetui.

67. Kad pastatus ir konstrukcijas būtų galima laikyti nekilnojamuoju turtu, jie turi būti įtvirtinti ant žemės arba žemėje, virš arba žemiau jūros lygio, ir neturėtų būti įmanoma lengvai jų išmontuoti arba perkelti kitur[25].

2.2.2.2. Ar ir neužbaigtą pastatą reikia laikyti pastatu pagal 13b straipsnį?

68. Pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje pateiktą apibrėžtį „pastatu" vadinamas bet koks ant žemės arba žemėje įtvirtintas statinys.

69. Taigi, nepaisant to, ar pastatas užbaigtas, ar ne (pavyzdžiui, kai jis yra be stogo arba langų, kaip antai senovės paminklai), jam vis vien būtų taikomas 13b straipsnis, jeigu jis įtvirtintas ant žemės arba žemėje. Taip yra ir dar tebestatomų pastatų atveju; jie tampa nekilnojamuoju turtu tada, kai atliekami statybos darbai ir statinys įtvirtinamas ant žemės arba žemėje. Net jei toks statinys dar nėra tinkamas gyventi arba naudoti pagal paskirtį, jį reikia laikyti nekilnojamuoju turtu.

70. Konstrukcijoms tinka tas pats principas. Iš tiesų PVM įgyvendinimo reglamente minimi pastatai ir konstrukcijos, o PVM direktyvoje – tik žemėje įtvirtinti statiniai. Taigi, nepaisant to, ar statinys laikomas pastatu, ar konstrukcija, lemiamas kriterijus pripažįstant jį nekilnojamuoju turtu yra tai, ar tas statinys yra įtvirtintas ant žemės arba žemėje.

71. Reikia pažymėti, jog 13b straipsnio c ir d punktų paskirtis (žr. tolesnius paaiškinimus 2.2.3 ir 2.2.4 punktuose) yra įvertinti, ar (ir kiek) tam tikri elementai, sumontuoti pastate arba konstrukcijoje siekiant baigti statyti arba įrengti tą pastatą arba konstrukciją, taip pat turėtų būti laikomi nekilnojamuoju turtu. Jeigu nėra elementų, reikalingų tam, kad pastatas arba konstrukcija būtų užbaigtas arba įrengtas ir tinkamas gyventi arba naudoti pagal paskirtį, tai dar nereiškia, kad tokių statinių negalima laikyti nekilnojamuoju turtu.

2.2.2.3. Ką reiškia „įtvirtinti ant žemės arba žemėje (virš arba žemiau jūros lygio)" ir „kurių negalima lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą"?

72. Turi būti tenkinamos abi sąlygos: pastatas arba konstrukcija turėtų būti 1) įtvirtintas ant žemės arba žemėje (virš arba žemiau jūros lygio) ir 2) jo neturėtų būti įmanoma lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą.

73. Taikant sąlygą „įtvirtinti ant žemės arba žemėje" neišvengiamai reikia remtis sąlyga, jog statinys turėtų būti įtvirtintas taip, kad jo nebūtų galima „lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą".

74. Nors tie pastatai arba konstrukcijos, kuriems pritvirtinti prie žemės reikia didelio masto infrastruktūros statybos darbų, akivaizdžiai atitiktų šiuos kriterijus, neaiškumų gali kilti tais atvejais, kai abejojama dėl pastato ar konstrukcijos pobūdžio arba kokio tipo jungtimis jis pritvirtintas prie žemės. Tokių atvejų pavyzdžiai yra gyvenamasis laivas, naudojamas kaip restoranas ir diskotekų vieta Sprendime *Leichenich*[26] nurodytomis aplinkybėmis, arba pastatai, kurie statomi iš surenkamųjų dalių, skirtų vėliau išardyti ir dar kartą panaudoti kitoje vietoje, tokiomis aplinkybėmis, kaip nurodyta Sprendime *Maierhofer*[27].

25 Žr. ESTT sprendimus *Rudolf Maierhofer*, C-315/00, ir *Leichenich,* C-532/11.

26 Žr. ESTT sprendimą *Leichenich,* C-532/11.

27 Žr. ESTT sprendimą *Rudolf Maierhofer,* C-315/00.

75. Pastatą arba konstrukciją galima įtvirtinti ant žemės arba žemėje įvairiais būdais: rišamąja medžiaga, pavyzdžiui, cementu, arba tokiais tvirtinamaisiais įtaisais kaip virvės, grandinės, varžtai arba inkarai.

76. Vis dėlto lemiamas veiksnys sprendžiant, ar pastatas arba konstrukcija yra nekilnojamasis turtas, yra tai, ar galima lengvai jį išmontuoti arba perkelti į kitą vietą, ar ne.

77. Pagal ESTT praktiką pastatas arba konstrukcija nebūtinai turi būti neatskiriamai įleistas į žemę, kad būtų laikomas nekilnojamuoju turtu[28]. Reikia patikrinti, ar įtaisų, kuriais jis imobilizuotas, negalima lengvai pašalinti, t. y. be pastangų ir be nemenkų išlaidų.

78. Kai kuriais atvejais prekės, kurias ketinama naudoti kaip nuolatinę tam tikros veiklos vietą ir kurios iš esmės yra kilnojamosios prekės (pvz., surenkamieji namai, kioskai, stendai, laivai, priekabiniai nameliai), gali būti pritvirtintos prie žemės taip, kad tie statiniai būtų faktiškai imobilizuoti. Net jeigu vėliau iš esmės būtų įmanoma perkelti tokias prekes į kitą vietą dėl „mobilaus" jų pobūdžio, jos turi būti laikomos nekilnojamuoju turtu, jeigu tokio imobilizuoto statinio negalima lengvai išmontuoti arba perkelti kitur. Pasak ESTT, tvirtinimo priemonės negali būti lengvai pašalinamos tada, kai jų neįmanoma nuimti be pastangų ir be nemenkų išlaidų[29].

79. Dėl formuluotės „lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą" gali kilti praktinių sunkumų, nes prieveiksmis „lengvai" tebėra gana subjektyvi ir nekonkreti sąvoka, kurią vartojant tam tikromis aplinkybėmis gali reikėti atlikti kiekvieno konkretaus atvejo analizę.

80. Vis dėlto taikant fizinį kriterijų („be pastangų") ir ekonominį kriterijų („be nemenkų išlaidų"), ESTT pateiktus tam, kad būtų vertinamas šis aspektas, būtų galima remtis ir šiais objektyviais kriterijais[30]:

- specialisto įgūdžių poreikiu – tai reiškia, kad reikia turėti įrankių, įrangos, specialiųjų žinių ir kt. norint faktiškai išmontuoti ar perkelti į kitą vietą pastatą arba konstrukciją, įskaitant priemones, reikalingas jiems išmontuoti arba perkelti (naudojant kraną, priekabą, sunkvežimį ar kt.);
- visų pastato ar konstrukcijos išmontavimo arba perkėlimo darbų (paslaugų) kaina, kuri palyginama su faktiškai išmontuojamo arba perkeliamo objekto verte;
- kiek laiko reikėtų tam pastatui ar konstrukcijai išmontuoti arba perkelti kitur;
- faktu, kad perkeliant ar išardant pastatą arba konstrukciją šis pastatas arba konstrukcija būtų sugriautas arba labai sumažėtų jo vertė.

81. Kartu su čia nurodytais kriterijais šiuo atžvilgiu gali būti svarbu ir tai, kad statinys skirtas naudoti ir (arba) faktiškai naudojamas kaip nuolatinė arba nenuolatinė tam tikros veiklos vieta. Pavyzdžiui, kilnojamosios užkandinės, laikinai pastatytos vienoje vietoje, neturėtų būti laikomos nekilnojamuoju turtu, nors ir gali būti pritvirtintos prie žemės, jeigu tų tvirtinamųjų jungčių su žeme pakanka tokiam statiniui imobilizuoti tik tuo metu, kai jis naudojamas, tačiau iš tiesų tai yra laikini, lengvai perkeliami į kitą vietą arba išmontuojami statiniai. Ir priešingai, jeigu jos naudojamos kaip nuolatinė ekonominės veiklos vieta, galima manyti, kad jų

28 Žr. ESTT sprendimo *Leichenich*, C-532/11, 23 punktą ir Sprendimo *Rudolf Maierhofer*, C-315/00, 33 punktą.

29 Žr. ESTT sprendimo *Leichenich*, C-532/11, 23 punktą.

30 Atminkite, kad šie kriterijai nėra išsamūs ir, priklausomai nuo situacijos, vienas kriterijus gali būti tinkamesnis negu kitas arba kai kuriuos kriterijus gali reikėti taikyti kartu.

lengvai išmontuoti ar perkelti į kitą vietą neįmanoma, nes jos pakankamai gerai pritvirtintos prie žemės, kad būtų imobilizuotos ilgesnį laiką.

82. Taigi, kai prekė pagal paskirtį naudojama kaip nuolatinė veiklos vieta, iš to galima numanyti apie „nekilnojamąjį" jos pobūdį, tačiau vien šio kriterijaus nepakanka norint nustatyti, kada statinį reikėtų laikyti nekilnojamuoju turtu. Reikia patikrinti, ar šis statinys įtvirtintas ant žemės arba žemėje taip, kad jo neįmanoma lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą.

13b straipsnio c punktas: bet kuris **sumontuotas daiktas, kuris yra pastato** ar konstrukcijos **sudedamoji dalis, be kurios pastatas ar konstrukcija būtų neužbaigti**, pavyzdžiui, durys, langai, stogai, laiptai ir liftai;

2.2.3. Ką apima 13b straipsnio c punkto nuostata?

83. Pagal šią nuostatą bet koks pastate arba konstrukcijoje sumontuotas daiktas laikomas nekilnojamuoju turtu, kai yra to pastato arba konstrukcijos sudedamoji dalis. „Sudedamoji" dalis reiškia, kad be šio daikto pastatas arba konstrukcija nebūtų užbaigtas.

84. Ši nuostata turi tokį poveikį, kad bet koks daiktas, kuris kitu atveju būtų kilnojamoji prekė, laikomas nekilnojamuoju turtu vien todėl, kad yra sudedamoji pastato arba konstrukcijos dalis.

2.2.3.1 Kada pastate arba konstrukcijoje sumontuotas daiktas yra sudedamoji to pastato arba konstrukcijos dalis?

85. Kaip jau minėta 66 dalyje, pastatą arba konstrukciją reikia laikyti nekilnojamuoju turtu kaip visumą, apimančią visas sudedamąsias dalis. Kartu su pagrindiniu pastato arba konstrukcijos karkasu nekilnojamuoju turtu turi būti laikomi ir kai kurie tame pastate arba konstrukcijoje sumontuoti daiktai, kai jie yra to pastato arba konstrukcijos sudedamoji dalis.

86. Daikto sumontavimas pastate arba konstrukcijoje pagal 13b straipsnio c punktą reiškia, kad jis pastatomas arba pritvirtinamas parengties pozicijoje, kad jį būtų galima naudoti tame pastate arba konstrukcijoje. Paprastai jis prijungiamas arba pritvirtinamas prie pastato arba konstrukcijos arba gali būti paprasčiausiai įdėtas į pastato arba konstrukcijos vidų, taigi apskritai jį galima išimti arba pakeisti.

87. Ar sumontuotus daiktus reikėtų laikyti elementais, be kurių pastatas arba konstrukcija būtų laikomas neužbaigtu, žinoma, priklauso nuo to pastato arba konstrukcijos pobūdžio.

88. Nuo statinio naudojimo ir paskirties priklauso tai, kurie elementai yra sudedamosios jo dalys. Pavyzdžiui, kai pastatas naudojamas kaip gyvenamasis būstas, tokie jame sumontuoti elementai kaip durys ir langai laikomi sudedamąja to pastato, kaip visumos, dalimi, nes šie elementai reikalingi tam, kad šis pastatas būtų gyventi tinkamas būstas. Šie elementai nebūtinai yra tokie patys kaip tie, kurie reikalingi sandėlyje, gamykloje arba tokiose konstrukcijose kaip jėgainės, tiltai ar tuneliai. Konkretūs elementai tam tikromis aplinkybėmis iš tiesų reikalingi tam, kad pastatas arba konstrukcija būtų tinkamas naudoti pagal konkrečią jo paskirtį (pvz., dūmsiurbis gamykloje, apsauginiai elementai kalėjime).

89. Todėl norint laikyti tam tikrus elementus nekilnojamuoju turtu reikia patikrinti, ar be tų elementų (t. y. jei jie būtų pašalinti) paties pastato arba konstrukcijos pobūdis iš esmės pasikeistų taip, kad jo nebūtų galima naudoti pagal numatytąją paskirtį.

90. Tačiau tokie daiktai, įrenginiai arba mašinos, kurie net ir pritvirtinti prie pastato arba konstrukcijos nepraranda savo tapatumo arba struktūrinio vientisumo, tėra vien įranga, naudojama pastate arba konstrukcijoje, kuris tebebūtų užbaigtas net ir be šių elementų. Vis dėlto tokius daiktus būtų galima laikyti nekilnojamuoju turtu, jeigu juos pašalinus būtų sugriautas arba pakeistas visas pastatas arba konstrukcija, kuriame jie sumontuoti, kaip apibrėžta 13b straipsnio d punkte (dėl to žr. tolesnį paaiškinimą 2.2.4 punkte).

91. 13b straipsnio c punkte minimi pavyzdžiai apima apdailos elementus, be kurių kai kurie pastatai arba konstrukcijos būtų laikomi neužbaigtais. Apdailos elementai – tai tie elementai, kurie montuojami ne kaip pastato ar konstrukcijos karkasas (pastato ar konstrukcijos tvirtumas arba stabilumas nuo jų nepriklauso), o naudojami baigiant statyti arba įrengiant pastatą ar konstrukciją. Jeigu tie apdailos elementai reikalingi baigiant kurti pagrindinę pastato arba konstrukcijos struktūrą, kad tą pastatą arba konstrukciją būtų galima naudoti pagal numatytąją paskirtį, jie laikomi nekilnojamuoju turtu. Prie 13b straipsnio c punkte nurodytų pavyzdžių galima priskirti ir tokius ant struktūrinio pagrindo montuojamus statybinius apdailos elementus kaip izoliacinės medžiagos, skiriamosios sienelės, sienų ir grindų dangos, taip pat elektros, sanitarinė, vėdinimo arba šildymo įranga, išskyrus pagrindinę įrangą, kuriai būtų taikomas b punktas. Visi šie daiktai skirti tam, kad būtų galima geriau (arba dar efektyviau) naudoti pastatą arba konstrukciją arba juo naudotis kaip pastatu arba konstrukcija.

92. Vertėtų prisiminti, jog kai daiktas yra pastato arba konstrukcijos sudedamoji dalis, tai dar nereiškia, kad tas pastatas arba konstrukcija be šio daikto nebūtų laikomas nekilnojamuoju turtu. Tai reiškia, kad kai tie elementai sumontuojami pastate arba konstrukcijoje, juos taip pat reikėtų laikyti nekilnojamuoju turtu, nes su jais tas pastatas arba konstrukcija yra užbaigtas. Namas be durų arba be langų vis vien būtų laikomas namu, tačiau jame įrengtos durys ir langai yra svarbūs tam, kad namas būtų užbaigtas, t. y. namas būtų tinkamas gyventi, todėl jie turėtų būti laikomi nekilnojamuoju turtu.

93. Konkrečių konstrukcijų atveju darant išvadą, kad tam tikras daiktas yra sudedamoji konstrukcijos dalis, lemiamą reikšmę turi tai, ar tą daiktą sumontuoti būtina ir ar jis labai reikalingas tam, kad šios rūšies konstrukcija atitiktų savo paskirtį. Taip būtų tuo atveju, kai be šio daikto konstrukcija būtų bevertė. Pavyzdžiui, vėjo elektrinių parke generatoriaus elementai (pvz., mentės), sumontuoti ant vėjo jėgainės, kuri pritvirtinta prie žemės, yra sudedamieji šios konstrukcijos elementai, be kurių ši vėjo jėgainė būtų laikoma neužbaigta.

94. Todėl tiktų taikyti tokį kriterijų: pastate arba konstrukcijoje sumontuotas daiktas būtų laikomas to pastato arba konstrukcijos sudedamąja dalimi, jeigu prisidėtų prie to pastato arba konstrukcijos užbaigimo, kad tas pastatas arba konstrukcija turėtų jam įprastai būdingas savybes ir tiktų naudoti pagal tokio pastato arba konstrukcijos funkciją.

13b straipsnio d punktas: bet kuris daiktas, įrenginys ar mašina, **stacionariai sumontuoti** pastate ar konstrukcijoje, **kurių negalima perkelti į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus** pastato ar konstrukcijos.

2.2.4. Ką apima 13b straipsnio d punkto nuostata?

95. Pagal šią nuostatą bet koks daiktas, įrenginys arba mašina, stacionariai sumontuotas pastate arba konstrukcijoje, laikomas nekilnojamuoju turtu, kai jo neįmanoma perkelti į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus pastato arba konstrukcijos.

96. Šioje nuostatoje konkrečiai minimi įrenginiai ir mašinos, tačiau ji gali būti taikoma ir bet kokiam kitam daiktui.

97. Ši nuostata turi tokį poveikį, kad bet koks daiktas, kuris kitu atveju būtų kilnojamoji prekė, laikomas nekilnojamuoju turtu vien todėl, kad yra stacionariai sumontuotas pastate arba konstrukcijoje taip, kad jo neįmanoma perkelti į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus pastato arba konstrukcijos.

98. Dėl „sumontuotų" daiktų reikšmės žr. 86 dalyje pateiktą paaiškinimą.

2.2.4.1. Ką reiškia „stacionariai sumontuoti" 13b straipsnio d punkte?

99. Žodžių „stacionariai sumontuoti" nebūtina vartoti tam, kad būtų galima taikyti 13b straipsnio d punktą – jie pateikti tam, kad būtų galima suprasti, kokiomis aplinkybėmis pastate arba konstrukcijoje sumontuotas daiktas yra toks svarbus, kad jį pašalinus tas pastatas arba konstrukcija galėtų būti sugriautas arba pakeistas. Iš tiesų lemiamas kriterijus taikant 13b straipsnio d punktą yra tai, ar pašalinus daiktą, stacionariai sumontuotą pastate arba konstrukcijoje, tam pastatui arba konstrukcijai būtų padaryta tam tikros žalos. Todėl „stacionariai sumontuoti" yra tokie daiktai, kurie sumontuojami tam, kad atliktų konkrečią paskirtį pastate arba konstrukcijoje, ir kurie turėtų jame būti ilgą laiką arba likti nepakitę.

100. Žodį „stacionariai" galima suprasti subjektyviai, t. y. kaip asmens ketinimą stacionariai sumontuoti daiktą, arba objektyviai, t. y. pagal tai, kiek laiko tas daiktas yra sumontuotas. Ši naudinga sąvoka skirta padėti iš pat pradžių nustatyti, ar atitinkamas montavimo būdas yra toks, kad daiktas pritvirtinamas prie pastato arba konstrukcijos, jei ne visam laikui, tai bent įprastam jo naudojimo laikotarpiui. Kaip tik dėl šios tvirtinamosios jungties neturėtų būti įmanoma pašalinti daikto kartu nesugriaunant ar nepakeičiant paties pastato arba konstrukcijos.

101. Kiek tai susiję su daiktais, sumontuotais pastatuose arba konstrukcijose, naudojamuose ekonominei veiklai vykdyti, geriausia būtų pagal objektyvų kriterijų nustatyti, kokių rūšių daiktai, tikėtina, būtų stacionariai sumontuoti. Pramonės įrenginių arba mašinų ekonominio naudojimo (naudingo tarnavimo) trukmė yra trumpesnė negu pastatų arba konstrukcijų, kuriuose jie naudojami. „Stacionariai" šiame kontekste reikštų, kad daiktai kurį laiką naudojami vykdant ekonominę veiklą pagal paskirtį, dėl kurios jie įsigyti.

2.2.4.2. Kaip reikėtų įvertinti, ar pastatas arba konstrukcija yra pakeistas arba sugriautas?

102. Kaip pirmiau paaiškinta, įrenginys, mašina ar bet koks kitas daiktas gali būti stacionariai sumontuotas pastate arba konstrukcijoje, tačiau esminis klausimas nustatant jo stacionarumą yra tai, ar galima jį pašalinti nesugriaunant arba nepakeičiant pastato arba konstrukcijos, kuriame jis sumontuotas. Todėl būtina išaiškinti, ką reiškia žodžiai „sugriauti" ir „pakeisti".

103. Pastato arba konstrukcijos sugriovimas ir pakeitimas pagal 13b straipsnio d punktą suprantamas ir kaip tos pastato arba konstrukcijos dalies, prie kurios pritvirtintas daiktas, ir kaip viso pastato arba konstrukcijos sugriovimas arba pakeitimas.

104. Pastatų ir konstrukcijų „sugriovimas" paprastai reiškia veiksmą arba procesą, kuriuo jiems padaroma tiek žalos, kad jie nebegali toliau egzistuoti arba yra nepataisomi.

105. Nuspręsti, ar perkėlus į kitą vietą kokį nors daiktą, įrenginį arba mašiną, stacionariai sumontuotą pastate arba konstrukcijoje, tas pastatas arba konstrukcija būtų sugriautas, neturėtų būti labai sunku. Tačiau vertėtų prisiminti, jog pastate arba konstrukcijoje „stacionariai sumontuoti daiktai" nebūtinai reiškia,

kad tie daiktai yra pritvirtinti prie pastato arba konstrukcijos pakaba, gnybtu ar bet kokio kitokio tipo jungtimi. Kai dėl tam tikrų ypatybių (matmenų, svorio ir kt.) pramoninė mašina yra stacionariai sumontuota gamykloje, norint ją pašalinti galėtų būti, pavyzdžiui, sugriauta visa gamykla arba jos dalis (pavyzdžiui, jeigu mašiną galima išimti tik nuėmus stogą arba išgriovus sieną).

106. Taigi, „sugriovimas" apimtų ir tokius atvejus, kai pastatui arba konstrukcijai padaroma daug žalos arba jo fizinės savybės iš esmės pakinta iš jo pašalinus bet kokį stacionariai jame sumontuotą daiktą.

107. „Pakeitimas" yra ne toks drastiškas pokytis. Jis paprastai reiškia objekto ypatybių arba sudėties pokytį, paprastai palyginti nedidelį, tačiau reikšmingą.

108. Bet kokio daikto pritvirtinimas prie pastato arba konstrukcijos ir vėlesnis jo pašalinimas techniniu požiūriu reikštų pakeitimą. Tačiau nedidelės žalos arba pokyčio nepakanka, kad būtų taikomas 13b straipsnio d punktas. Norint jį taikyti, pastato arba konstrukcijos pakeitimas turėtų būti reikšmingas.

109. Pakeitimas akivaizdžiai nebūtų reikšmingas tuo atveju, kai daiktai paprasčiausiai pakabinti ant sienos ar prikalti arba varžtais pritvirtinti prie žemės ar sienų ir juos nuėmus ant žemės arba sienų lieka vien jų pėdsakų arba žymių (pvz., tvirtinimo angų), kuriuos lengva paslėpti arba pataisyti.

110. Pavyzdžiui, mašiną, varžtais pritvirtintą prie gamyklos grindų, kad gamybos procese nepajudėtų iš vietos, galima pašalinti paprasčiausiai išsukant iš grindų varžtus. Žinoma, varžtų pašalinimas turės šiokį tokį poveikį grindims, tačiau tai negali reikšmingai pakenkti visam pastatui.

111. Kiek pastangų, laiko arba išlaidų reikėtų pastatui arba konstrukcijai suremontuoti, gali būti naudingas kriterijus norint nustatyti, ar pakeitimas yra reikšmingas, ar ne. Papildomas rodiklis gali būti ir tai, ar pašalinant daiktą būtų tikrai pakenkta pačiam daiktui, pavyzdžiui, jeigu pašalintą daiktą reikėtų suremontuoti, jis būtų bevertis ar be jokios paskirties arba nebetiktų naudoti pagal tą pačią paskirtį.

112. Taigi, norint taikyti 13b straipsnio d punktą, daiktas turėtų būti pakankamai stipriai pritvirtintas prie pastato arba konstrukcijos, kad taptų visumos dalimi, atliekančia konkrečią funkciją nepriklausomai nuo paties pastato, o jo pašalinimas padarytų daug žalos pastatui arba konstrukcijai ir galbūt pačiam pašalintam daiktui.

2.2.4.3. Koks ryšys sieja 13b straipsnio b, c ir d punktus?

113. Kaip jau minėta 46 dalyje, keturių 13b straipsnyje išvardytų kategorijų nereikėtų laikyti nesuderinamomis – tai reiškia, kad kai kurias prekes galima priskirti daugiau kaip vienai kategorijai.

114. Tačiau 13b straipsnio b punktas, skirtas pastatytiems pastatams arba konstrukcijoms, apima tokius daiktus, kurie „integruojami" į pastatą arba konstrukciją jo gamybos, renovacijos arba keitimo procese (pvz., plytos, cementas, betonas, kolonos, sijos), o c punktas taikomas daiktams, kurie yra „sumontuoti" pastate arba konstrukcijoje (žr. paaiškinimą, ką reiškia daikto sumontavimas, 86 dalyje).

115. „Integruoti" daiktai yra pastato arba konstrukcijos struktūrinės sistemos sudedamosios dalys (sienos, grindys, karkasas ir kt.). „Integruoti" daiktai yra ir tie elementai, kurie įrengiami kaip pastato ar konstrukcijos infrastruktūra arba antstatas, pavyzdžiui, pagrindiniai sanitariniai įrenginiai (pvz., kanalizacijos sistemos, vandentiekio vamzdžiai, kanalizacijos prievadas, drenavimo sistemos), pagrindiniai šildymo, vėsinimo, vėdinimo įrenginiai (pvz., šildymo arba vėsinimo

vamzdžiai, vėdinimo angos), pagrindinė elektros įranga (vidiniai kabeliai), pagrindiniai būsto arba pastato automatizacijos sistemos įrenginiai ir t. t.

116. „Sumontuoti" daiktai nepriklauso pagrindinei pastato arba konstrukcijos struktūrai, nors ir gali būti sudedamoji jo dalis. Jie skirti pagrindinei pastato arba konstrukcijos struktūrai užbaigti taip, kad jį būtų galima naudoti pagal numatytąją paskirtį.

117. Daiktai, įrenginiai arba mašinos, minimi d punkte, yra tokie daiktai, kurie turi konkrečią paskirtį arba funkciją nepriklausomai nuo pastato arba konstrukcijos, kuriame yra. Net jeigu jie fiziškai pritvirtinti prie nekilnojamojo turto, jie nėra skirti tam, kad tą nekilnojamąjį turtą būtų galima geriau naudoti arba naudotis juo (taip būtų 13b straipsnio b punkte nurodytų daiktų atveju); jie turi specialią paskirtį.

118. Vis dėlto c ir d punktai taip pat gali būti taikomi kartu, nes sumontuotam daiktui kai kuriais atvejais tinka taikyti ir c punktą, ir d punktą. Taip būtų tuo atveju, kai daiktas būtų sudedamoji pastato arba konstrukcijos dalis ir jo nebūtų įmanoma pajudinti iš vietos nesugriaunant arba nepakeičiant to pastato arba konstrukcijos (pvz., marmuriniai laiptai name, sieninė spinta arba montuojami virtuvės baldai).

119. Todėl tik tada, kai daikto pašalinimas iš pastato arba konstrukcijos paveiktų to pastato ar konstrukcijos pobūdį arba jo fizinį vientisumą, tą daiktą reikėtų laikyti nekilnojamuoju turtu.

120. Gali kilti neaiškumų dėl tam tikrose pastato arba konstrukcijos dalyse sumontuotų daiktų, kaip antai saulės baterijų plokščių. Kadangi įmanomos įvairios situacijos, priklausomai nuo to, kaip šie daiktai sumontuoti, norint nustatyti, ar taip sumontuotas daiktas atitinka 13b straipsnio kriterijus, reikėtų kruopščiai ištirti aplinkybes.

121. Apskritai 13b straipsnio b punktas būtų taikomas saulės baterijų plokštėms, nes jos priklauso pastato infrastruktūrai. Kad jas būtų galima naudoti pagal konkrečią jų paskirtį, t. y. gaminti elektros energiją arba šilumą, jos iš tiesų turi būti integruotos į pastato arba konstrukcijos elektros tiekimo arba šildymo sistemas. Kai saulės baterijų plokštės yra sumontuotos ant pastato arba konstrukcijos, tačiau nėra jo infrastruktūros dalis, būtinai reikia nustatyti, ar tenkinamos 13b straipsnio c arba d punkto sąlygos.

122. Kaip jau minėta, gali būti ir taip, kad prekėms taikoma ne viena, o daugiau 13b straipsnio nuostatų. Pavyzdžiui, kai saulės baterijų plokštės yra sumontuotos ant pastato arba konstrukcijos stogo, joms taip pat galėtų būti taikomas 13b straipsnio c punktas, jeigu jos tampa stogo dalimi ta prasme, kad yra į jį integruotos ir atlieka stogo funkciją. Taip būtų ir saulės baterijų plokščių langų atveju. Saulės baterijų plokščių sienoms paprastai būtų taikomas 13b straipsnio b punktas, nes jos yra pastato dalis.

123. Jei kyla abejonių bet kokiu kitu konkrečiu atveju dėl daikto, sumontuoto pastate arba konstrukcijoje, reikia atlikti kiekvieno atvejo analizę vadovaujantis panašiu principu, t. y. nustatyti, ar tas daiktas yra statinio dalis pagal b punktą, ar sudedamoji jo dalis pagal c punktą, ar stacionariai sumontuotas jame pagal d punktą.

2.3. Paslaugų, kurios „pakankamai tiesiogiai susijusios" su nekilnojamuoju turtu, apibrėžtis

31a straipsnis

2.3.1. Kaip 31a straipsnio 1, 2 ir 3 dalys siejasi tarpusavyje? Kaip jas reikėtų skaityti kartu?

124. 31a straipsnio tikslas – padėti su nekilnojamuoju turtu susijusias paslaugas, kaip apibrėžta PVM direktyvos 47 straipsnyje. 31a straipsnio 1 dalyje pateikta gairių, kokias paslaugas tinka laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu. 31a straipsnio 2 dalyje pateiktas paslaugų, kurias reikėtų laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu ir kurioms dėl to taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis, pavyzdžių sąrašas. 31a straipsnio 3 dalyje pateiktas paslaugų, kurių **negalima** laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu ir kurioms PVM direktyvos 47 straipsnis netaikomas, pavyzdžių sąrašas.

125. Norint nustatyti, ar tam tikra paslauga laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu, reikėtų vadovautis tokiu principu:

- patikrinti, ar ta paslauga įtraukta į 31a straipsnio 2 dalį – jei taip, jai taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis;
- patikrinti, ar tai paslaugai PVM direktyvos 47 straipsnis netaikomas pagal 31a straipsnio 3 dalį;
- kai paslaugos nėra nė viename iš šių dviejų sąrašų, patikrinti, ar ji atitinka kurį nors iš 31a straipsnio 1 dalyje nustatytų kriterijų.

126. 31a straipsnio struktūrą ir jo 1, 2 ir 3 dalių sąsają galima paaiškinti istorinėmis šios nuostatos aplinkybėmis ir siekiu teisinio tikrumo teisės aktų sistemoje, kuriai būdingi dideli skirtumai tarp valstybių narių nacionalinės teisės aktų.

127. Reikėtų priminti, kad pavyzdžiai 31a straipsnio 2 ir 3 dalyse yra pateikti po diskusijų PVM komitete, kuriame valstybės narės, susidūrusios su skirtingais nuostatų aiškinimais ir dvigubo apmokestinimo arba visiško neapmokestinimo rizika, susitarė dėl kai kurių gairių *ad hoc* pagrindu.

128. PVM įgyvendinimo reglamento priėmimo procese šios PVM komiteto gairės buvo Tarybos peržiūrėtos ir pripažintos patikimu pagrindu norint paaiškinti 31a straipsnio 1 dalies reikšmę ir pateikti atvejų, kuriems dabar taikomos 31a straipsnio 2 ir 3 dalys, sąrašą.

129. Svarbu pažymėti, kad 31a straipsnio 2 dalis neriboja 31a straipsnio 1 dalies taikymo srities – joje paprasčiausiai nurodytos situacijos, ES teisės aktų leidėjo manymu, atitinkančios reikalavimą, kad būtų susijusios su nekilnojamuoju turtu.

130. Galiausiai reikia pabrėžti, kad šias taisykles visuotinai taikyti įmanoma tik tada, kai apmokestinimo PVM tikslais nepaisoma nacionalinės teisės sąvokų[31]. Tai būtina norint išvengti dvigubo apmokestinimo arba visiško neapmokestinimo.

31a straipsnio 1 dalis. Su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos, kaip nurodyta Direktyvos 2006/112/EB 47 straipsnyje, yra tik tos paslaugos, kurios yra pakankamai tiesiogiai susijusios su tuo turtu. Laikoma, kad paslaugos yra pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu šiais atvejais:

a) kai jos susijusios su nekilnojamuoju turtu, tas turtas yra paslaugos sudedamoji dalis ir yra būtinas ir esminis teikiamos paslaugos elementas;

b) kai jos teikiamos arba skirtos nekilnojamajam turtui ir jomis siekiama teisiškai arba fiziškai pakeisti tą turtą.

31 Žr. ESTT byloje C-37/08, *RCI Europe,* pateiktą generalinės advokatės V. Trstenjak išvadą, ypač jos 50 punktą.

2.3.2. Kaip reikėtų vertinti tai, ar paslaugos su nekilnojamuoju turtu „pakankamai tiesiogiai susijusios"?

131. Būtina prisiminti, kad PVM direktyvos 47 straipsnyje pateikta taisyklė yra konkreti taisyklė, o ne 44 ir 45 straipsnių bendrųjų taisyklių išimtis. Ji turėtų būti taikoma remiantis objektyviu PVM direktyvoje ir PVM įgyvendinimo reglamente nurodytų sąlygų vertinimu[32] (taip pat žr. 1 dalies 1.4 punktą). Toks požiūris atitinka paslaugų teikimo vietos taisyklių principą, pagal kurį užtikrinamas apmokestinimas naudojimosi paslauga vietoje[33].

132. Kad paslaugai būtų taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis, ji turi būti pakankamai tiesiogiai susijusi su nekilnojamuoju turtu. Kadangi su nekilnojamuoju turtu gali būti vienaip ar kitaip susijusios kelios paslaugos, reikėtų pripažinti, jog silpno arba antraeilio ryšio nereikėtų laikyti pakankamu, kad šioms paslaugoms būtų taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis[34].

133. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad vertinimas, ar teikiama paslauga „pakankamai tiesiogiai susijusi" su nekilnojamuoju turtu, turi būti atliekamas objektyviai pagal 31a straipsnio 1 dalies a ir b punktuose pateiktus kriterijus.

134. Kriterijai, nustatyti a punkte, taikomi paslaugoms, kurių rezultatas gaunamas dėl nekilnojamojo turto (pavyzdžiui, išnuomojamas pastatas arba įgyjama teisė žvejoti nurodytoje teritorijoje), o pagal b punktą nekilnojamasis turtas yra pagrindinis jame teikiamos paslaugos objektas (pavyzdžiui, remontuojamas pastatas). Papildomos informacijos apie tai, kaip reikėtų suprasti 31a straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nurodytus kriterijus, pateikta 2.3.6 ir 2.3.7 punktuose. Bet kokiu atveju paslaugos teikimas turi būti susijęs su vienu arba keliais konkrečiais nekilnojamojo turto objektais[35] (taip pat žr. 1.7 punktą).

2.3.3. Ar kriterijų „pakankamai tiesiogiai susijusios" gali atitikti per atstumą (ne nekilnojamojo turto vietoje) teikiamos paslaugos?

135. Atsakymas į klausimą, ar paslaugas, teikiamas ne toje vietoje, kurioje yra turtas (per atstumą), galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, priklauso nuo konkretaus tokios paslaugos pobūdžio. Vien tai, kad paslauga teikiama (visa ar iš dalies) per atstumą, netrukdo pripažinti tos paslaugos pakankamai tiesiogiai susijusia su nekilnojamuoju turtu. Kiekvienas atvejis turi būti vertinamas objektyviai, atsižvelgiant į esamas faktines aplinkybes, nekilnojamojo turto apibrėžtį 13b straipsnyje ir 31a straipsnio nuostatas.

2.3.4. Ar paslaugų gavėjo statusas turi įtakos tam, kada teikiamas paslaugas būtų galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu?

136. Paslaugos gavėjo statusas (t. y. ar jis yra nekilnojamojo turto savininkas, ar ne) nėra svarbus nustatant, ar pačią paslaugą galima laikyti susijusia su nekilnojamuoju turtu – viskas priklauso nuo tos paslaugos pobūdžio ir objektyvių jos ypatybių. Pavyzdžiui, akivaizdu, kad gyvenamojo būsto remonto arba statybos darbų paslauga yra susijusi su nekilnojamuoju turtu nepriklausomai nuo to, ar

32 Žr. ESTT sprendimus *Heger Rudi*, C-166/05, ir *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, ir ESTT byloje C-37/08, *RCI Europe*, pateiktą generalinės advokatės V. Trstenjak išvadą, ypač jos 73 punktą.

33 Žr. ESTT sprendimo *RCI Europe*, C-37/08, 39 punktą.

34 Žr., pavyzdžiui, ESTT sprendimo *Heger Rudi*, C-166/05, 23 ir 24 punktus ir Sprendimo *RCI Europe*, C-37/08, 36 punktą.

35 Žr. ESTT sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12,34 ir 35 punktus.

teikiama savininkui, nuomininkui ar bet kokiam to būsto gyventojui arba kitam tos pačios sandorių sekos tiekėjui (pvz., subrangos atveju).

137. Be to, taikant PVM direktyvos 47 straipsnį nesvarbu, ar paslaugos gavėjas yra įmonė, ar galutinis vartotojas. Todėl paslaugų gavėjo statusas neturėtų turėti įtakos tam, kada teikiamas paslaugas tinka laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu.

2.3.5. Ar paslaugų gavėjo buvimo vieta turi įtakos tam, kada paslaugas būtų galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu?

138. Šį klausimą reikia spręsti taip pat kaip ir tą, kuris aprašytas pirmiau. Lemiamas veiksnys yra pačios paslaugos pobūdis, o ne jos gavėjo buvimo vieta. Paslaugos apmokestinimo PVM tvarka negali priklausyti nuo to, ar turtas yra toje pačioje šalyje, kurioje įsikūręs jo savininkas, ar kitur. Kiekviena paslauga turi būti vertinama atsižvelgiant į faktines to konkretaus atvejo aplinkybes.

2.3.6. Kaip reikėtų suprasti 31a straipsnio 1 dalies a punktą?

139. 31a straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos turi būti siejamos su konkrečiu nekilnojamuoju turtu, kuris yra paslaugos sudedamoji dalis ir būtinas bei esminis tos teikiamos paslaugos elementas. Tokios paslaugos nebūtų įmanoma teikti be to turto ir tai reiškia, kad ta paslauga turi būti teikiama dėl konkretaus nekilnojamojo turto objekto[36]. Norimas rezultatas teikiant paslaugą turi būti gautas dėl to nekilnojamojo turto. Kitaip tariant, paslauga siejama su nekilnojamuoju turtu tada, kai tas turtas naudojamas teikiant tą paslaugą ir yra pagrindinis bei svarbiausias tokio paslaugos teikimo elementas[37].

2.3.7. Kaip reikėtų suprasti 31a straipsnio 1 dalies b punktą?

140. Paslaugos laikomos pakankamai tiesiogiai susijusiomis su nekilnojamuoju turtu tada, kai jos teikiamos dėl nekilnojamojo turto arba yra jam skirtos ir jomis siekiama tą turtą teisiškai arba fiziškai pakeisti. Kitaip tariant, jomis turi būti siekiama pakeisti to nekilnojamojo turto teisinį statusą ir (arba) fizines savybes.

141. Teisinis nekilnojamojo turto pakeitimas turėtų reikšti bet kokį to turto teisinės padėties pokytį.

142. 31a straipsnio 1 dalies b punkte minimas fizinis pakeitimas, tačiau konkrečiau nenurodyta, kas tai yra. Todėl atrodo tinkama manyti, kad turėtų pakakti bet kaip fiziškai pakeisti nekilnojamąjį turtą, kad būtų taikoma ši nuostata (įskaitant paslaugas, kuriomis siekiama neleisti kaip nors fiziškai pakeisti turto). Reikia pažymėti, kad 31a straipsnio 1 dalies b punkto frazės „fiziškai pakeisti" nereikėtų suprasti tik kaip didelių pokyčių. Kitaip tariant, 31a straipsnio 1 dalies b punktas turėtų būti taikomas net ir nedideliems (t. y. neesminiams) nekilnojamojo turto pokyčiams, kai jis fiziškai pakeičiamas (pvz., kelių, tunelių, tiltų, pastatų ir kt. techninei priežiūrai arba valymui).

2.3.8. Ar 31a straipsnio 1 dalies a ir b punktai taikomi kartu?

143. Abi 31a straipsnio 1 dalies a ir b punktų nuostatos **nėra** taikomos kartu. Praktikoje gali būti ir taip, kad kai kurios paslaugos atitinka abiejų nuostatų

36 Taip pat žr. paaiškinimą dėl konkretaus žemės ploto 2.2.1.1 punkte ir 1.7 punkte.

37 Žr. ESTT sprendimą *Heger Rudi,* C-166/05.

kriterijus, tačiau pakanka atitikti tik vienos iš šių dviejų nuostatų reikalavimus tam, kad paslauga būtų laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu.

144. Kaip paaiškinta 2.3.1 punkte, paslaugos vertinimą pagal 31a straipsnio 1 dalies kriterijus reikėtų atlikti tik tada, kai tos paslaugos nėra nė viename iš dviejų 31a straipsnio 2 ir 3 dalyse pateiktų sąrašų.

2.4. Konkretūs su nekilnojamuoju turtu susijusių arba nesusijusių paslaugų pavyzdžiai

31a straipsnio 2 dalis. 1 dalis **visų pirma** taikoma:

2.4.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies sąrašas yra tik orientacinis, ar išsamus?

145. 31a straipsnio 2 dalyje pateiktas sąrašas tėra orientacinis ir, kaip aišku iš jo formuluotės („visų pirma"), jame pateikta konkrečių paslaugų, ES teisės aktų leidėjo laikomų susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, kaip apibrėžta PVM direktyvos 47 straipsnyje, pavyzdžių. Taip juo suteikta teisinio tikrumo dėl daugelio dažnai pasitaikančių scenarijų.

146. 31a straipsnio 2 dalis neriboja bendrosios su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų sąvokos apibrėžties, kuri pateikta 31a straipsnio 1 dalyje. Taigi bet kokią konkrečią situaciją, kuri nėra aiškiai nurodyta 31a straipsnio 2 dalies a–q punktuose arba 31a straipsnio 3 dalyje, reikėtų kiekvienu konkrečiu atveju vertinti pagal 31a straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus.

147. Vadovaudamasis tuo pačiu principu ES teisės aktų leidėjas 31a straipsnio 3 dalyje taip pat pateikė orientacinį paslaugų, kurių negalima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, sąrašą (žr. 2.3.1 punktą).

Siekiant paprastumo ir aiškumo, tolesniuose paaiškinimuose kartu nagrinėjami kai kurių panašių scenarijų, kurie nurodyti ir 31a straipsnio 2 ir 3 dalyse, apibrėžčių teigiami ir neigiami aspektai.

2.4.2. Planų rengimas (31a straipsnio 2 dalies a punktas ir 31a straipsnio 3 dalies a punktas)

31a straipsnio 2 dalies a punktas: konkrečiam žemės plotui skirtų pastatų ar pastatų dalių **planų rengimui**, nesvarbu ar pastatas pastatomas, ar ne;

31a straipsnio 3 dalies a punktas: konkrečiam žemės plotui neskirtų pastatų ar pastatų dalių planų rengimui;

2.4.2.1. Kokia teisinė tvarka taikytina tyrimams, atliekamiems dėl nekilnojamojo turto, kurio būsima vieta dar nežinoma?

148. Parengiamajame statybos darbų etape gali būti atliekami keli veiksmai (pvz., rengiami konceptualūs projektai, atliekami geodeziniai tyrimai ir kt.), daugiau ar mažiau glaudžiai susiję su nekilnojamuoju turtu. Kai kurios paslaugos šiame parengiamajame etape gali būti teikiamos dar nežinant ar tiksliai nenustačius konkrečios nekilnojamojo turto vietos.

149. Tokiomis aplinkybėmis, kai teikiamos paslaugos nesiejamos su tam tikru žemės plotu ar konkrečiu turtu, tų paslaugų negalima laikyti pakankamai susijusiomis su nekilnojamuoju turtu ir joms netaikomas PVM direktyvos 47 straipsnis. Tokios paslaugos turėtų būti apmokestinamos pagal atitinkamas bendras paslaugų teikimo vietos taisykles, skirtas įmonių tarpusavio santykiams arba įmonių santykiams su vartotojams priklausomai nuo to, ar jos teikiamos verslo klientui,

ar galutiniam vartotojui, nebent būtų taikoma kita konkreti taisyklė. 47 straipsnis gali būti taikomas tik paslaugoms, teikiamoms dėl nekilnojamojo turto, kurio buvimo vieta yra žinoma paslaugos teikimo momentu (taip pat žr. paaiškinimus 1.7 punkte).

150. Tuo atveju, kai suteikus paslaugas, pavyzdžiui, parengus planus, statybos darbai toliau nevyksta ir jokio pastato nepastatoma, tokios paslaugos vis vien gali būti laikomos susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, jeigu jų teikimas susietas su aiškiai nustatyta vieta. Taip gali būti ir tuo atveju, kai paslaugų teikėjas dalyvauja pasiūlymų teikimo procese, tačiau konkurso nelaimi ir sutarties nesudaro.

2.4.3. Priežiūros statybos vietoje ir apsaugos paslaugos (31a straipsnio 2 dalies b punktas)

31a straipsnio 2 dalies b punktas: priežiūros statybos vietoje ar apsaugos paslaugų teikimui;

2.4.3.1. Kokioms paslaugoms taikomas 31a straipsnio 2 dalies b punktas?

151. 31a straipsnio 2 dalies b punkte nustatyta, kad priežiūros statybos vietoje ir apsaugos paslaugos turi būti laikomos su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis.

152. Per pradinę diskusiją PVM komitete 2011 m. priežiūra statybos vietoje buvo paminėta kaip paslaugų, teikiamų rengiantis statybos darbams ir juos koordinuojant, pavyzdys. Iš tiesų, tai yra viena iš paslaugų, kurios PVM direktyvos 47 straipsnyje aiškiai išvardytos kaip su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos.

153. PVM įgyvendinimo reglamente ta pati apmokestinimo tvarka taikoma ir priežiūros statybos vietoje, ir apsaugos paslaugų teikimui.

154. Priežiūra statybos vietoje arba statybos priežiūra paprastai siejasi su paslaugomis, teikiamomis statybos sektoriuje siekiant užtikrinti, kad statybos, griovimo arba renovacijos darbai būtų tinkamai atliekami laikantis techninių ir teisinių reikalavimų, būtų užbaigti iki nustatytų terminų ir neviršijant biudžeto, atitiktų taikomus norminius bei kokybės standartus ir būtų patvirtinti reikiamais dokumentais. Tai ekspertų paslaugos, į kurias dažnai įeina įvairių rangovų koordinavimas ir kuriomis siekiama garantuoti sėkmingą projekto užbaigimą. Atliekant kai kurias priežiūros paslaugos užduotis ekspertai gali nuolat dirbti arba reguliariai lankytis objekte. Kitos, kaip antai darbų planavimo, subrangovų koordinavimo, dokumentų, sertifikatų ir deklaracijų rengimo bei išdavimo užduotys gali būti atliekamos ir ne statybos vietoje.

155. Apsaugos paslaugų aprėptis yra kitokia. Jos, viena vertus, gali būti teikiamos parengiamajame arba statybos darbų etape siekiant neleisti pavogti arba sugadinti statybos vietoje laikomos įrangos ir medžiagų. Tam paprastai reikia, kad statybvietėje dirbtų apsaugos darbuotojai, kontroliuojantys darbuotojų ir tiekėjų patekimą į statybvietę, užtikrinantys apsaugą naktimis, stebintys statybvietę vaizdo kameromis (naudojant apsaugines vaizdo stebėjimo sistemas) ir kt. Kita vertus, apsaugos paslaugos gali būti teikiamos ir po statybos arba renovacijos darbų pabaigos siekiant užtikrinti gyvenamųjų, komercinių, pramoninių arba biurų pastatų saugumą. Šios paslaugos gali būti teikiamos fiziškai dalyvaujant apsaugos darbuotojams, pastate įrengiant apsaugos sistemas arba abiem būdais.

156. 31a straipsnio 2 dalies b punktas apima visus šiuos įvairius scenarijus. Taigi, kai tiekėjas užtikrina nekilnojamojo turto priežiūrą arba apsaugą, nepriklausomai nuo to, ar tai statybvietė, ar pastatas, ar tik žemės sklypas, taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis. Kai tiekėjas, norėdamas užtikrinti kokios nors kilnojamosios prekės

(pvz., pastate, statybvietėje ar žemės sklype esančių daiktų, įrenginių arba mašinų) apsaugą, turi saugoti ir patį nekilnojamąjį turtą, tokiai apsaugos paslaugai taip pat taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis.

2.4.3.2. Ar 31a straipsnio 2 dalies b punktas taikomas ir nuotoliniu būdu teikiamoms paslaugoms?

157. Kaip paaiškinta pirmiau, pagal 31a straipsnio 2 dalies b punktą priežiūra daugiausia siejasi su statybviečių priežiūra, o apsaugos paslaugos gali būti siejamos tiek su statybvietėmis, tiek su pastatytais pastatais ir konstrukcijomis.

158. Laikantis tokio požiūrio ir pripažįstant, kad naudojamos modernios priežiūros ir apsaugos technologijos, priežiūros ir apsaugos paslaugoms turėtų būti taikoma ta pati apmokestinimo PVM tvarka nepriklausomai nuo to, ar jos teikiamos fiziškai vietoje naudojant žmogiškuosius išteklius, ar nuotoliniu būdu (t. y. žmonėms fiziškai nebūnant toje vietoje), pavyzdžiui, naudojant vietoje įrengtas technologines priemones. Ir priežiūros, ir apsaugos paslaugų atveju turėtų būti tenkinama sąlyga, kad nekilnojamasis turtas būtų esminis teikiamos paslaugos elementas. Atliekant šį vertinimą reikėtų prisiminti, kad konkrečios taisyklės PVM direktyvos 47 straipsnyje tikslas yra užtikrinti apmokestinimą naudojimosi vietoje ir kad su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis būtų naudojamasi toje vietoje, kurioje yra turtas.

2.4.3.3. Ar apsaugos sistemos įrengimui taikomas 31a straipsnio 2 dalies b punktas?

159. Norint nustatyti, ar apsaugos sistemos įrengimui taikytinas PVM direktyvos 47 straipsnis, pirma reikia nustatyti, ar atitinkamą sandorį galima laikyti prekių tiekimu, ar paslaugų teikimu.

160. Jeigu apsaugos sistemos įrengimas įtrauktas į apsaugos sistemos pardavimo susitarimą, toks sandoris apmokestinimo PVM tikslais gali būti klasifikuojamas įvairiai. Tai gali būti prekių tiekimas kartu su jų įrengimu, kuris pagal PVM direktyvos 36 straipsnį bus apmokestinamas ten, kur apsaugos sistema įrengiama arba surenkama. Tai taip pat gali būti su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos teikimas tada, kai tenkinamos 31a straipsnio 2 dalies m punkte nustatytos sąlygos.

161. Jeigu įrengimas atliekamas kaip atskira paslauga (nepriklausomai nuo pačios apsaugos sistemos tiekimo, kuris būtų apmokestinimas kaip prekių tiekimas), reikėtų įvertinti, ar tenkinamos 31a straipsnio 2 dalies m punkte nustatytos sąlygos, t. y. ar įrengtą apsaugos sistemą tinka laikyti nekilnojamuoju turtu, kaip apibrėžta 13b straipsnyje (taip pat žr. 2.4.14 punktą). 13b straipsnyje nurodytos sąlygos būtų tenkinamos ir įrengimo paslauga būtų susijusi su nekilnojamuoju turtu tuo atveju, jeigu:

i) įrengta apsaugos sistema yra pastato arba konstrukcijos sudedamoji dalis, be kurios tas pastatas arba konstrukcija nebūtų užbaigtas (13b straipsnio c punktas) – taip, pavyzdžiui, gali būti tada, kai apsaugos sistema įrengta kalėjime arba banko patalpose, kuriose saugomi vertingi daiktai;

arba

ii) apsaugos sistema stacionariai sumontuota pastate arba konstrukcijoje ir jos neįmanoma perkelti į kitą vietą nesugriovus arba nepakeitus pastato ar konstrukcijos (13b straipsnio d punktas) – taip gali būti butų arba biurų pastatų atveju.

162. Tuo atveju, kai po įrengimo darbų apsaugos sistema tampa nekilnojamojo turto dalimi, ta paslauga laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu. Taip užtikrinamas apmokestinimas toje pačioje vietoje nepriklausomai nuo to, ar tą atvejį tinka laikyti prekių tiekimu, jas įrengiant arba surenkant, ar su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimu.

2.4.4. Pastatų statyba (31a straipsnio 2 dalies c punktas)

31a straipsnio 2 dalies c punktas: **pastato statybai ant žemės**, taip pat su pastatu arba pastato dalimis susijusiems statybos ir griovimo darbams;

2.4.4.1. Kokių kategorijų statybos darbams taikomas 31a straipsnio 2 dalies c punktas?

163. Ši nuostata apima visų rūšių statybos darbus, įskaitant ne tik naujų pastatų statybą, bet ir kitokius statybos darbus, kaip antai esamų pastatų ar jų dalių rekonstrukciją, pakeitimą, perstatymą, padidinimą ir (visišką arba dalinį) nugriovimą (šis sąrašas neišsamus, praktikoje kai kurios paslaugos gali apimti du arba daugiau dalykų, kurie čia nurodyti kaip pavyzdžiai).

2.4.4.2. Kokia apmokestinimo PVM tvarka turėtų būti taikoma personalo samdymui statybos darbams?

164. Ginčytina tai, ar personalo samdymas statybos darbams atlikti yra paslaugos, „teikiamos arba skirtos nekilnojamajam turtui ir [kuriomis] siekiama teisiškai arba fiziškai pakeisti tą turtą".

165. Viena vertus, galima manyti, kad personalo skyrimas nepriklausomai nuo to, ar darbuotojai samdomi statybos darbams atlikti, ar ne, yra paslaugų teikimas pagal bendrąsias paslaugų teikimo vietos taisykles ir jo nereikėtų laikyti susijusiu su nekilnojamuoju turtu.

166. Kita vertus, atsakant į kitą panašų klausimą 31b straipsnyje daroma prielaida, kad įrangos nuomą nekilnojamojo turto darbams atlikti reikia laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimu, jeigu įrangą išnuomojantis tiekėjas prisiima atsakomybę už tų darbų atlikimą. Nors dėl personalo samdymo jokių prielaidų nedaroma, galima teigti, kad panašiai kaip ir pagal nuostatą dėl įrangos, personalo samdymas gali būti su nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga, jeigu jos teikėjas prisiima atsakomybę už darbų atlikimą.

167. Siekiant užtikrinti nuoseklią įrangos nuomos ir personalo samdymo apmokestinimo PVM tvarką reikia vadovautis tuo pačiu principu pagal abu scenarijus: paslauga laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu tik tuo atveju, jeigu personalo samdymo paslaugos teikėjas prisiima atsakomybę už darbų atlikimą. Pagal tokius scenarijus paslaugos teikėjas faktiškai ne tik parūpintų darbuotojų savo klientui, bet ir prisiimtų atsakomybę už statybos darbų atlikimą ir rezultatus, o tai prilygsta statybos paslaugų teikimui, t. y. teikiama su nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga.

2.4.5. Stacionarių konstrukcijų statyba (31a straipsnio 2 dalies d punktas)

31a straipsnio 2 dalies d punktas: **stacionarių konstrukcijų statybai ant žemės**, taip pat su stacionariomis konstrukcijomis, kaip antai **dujų, vandens, nuotekų ir pan. vamzdynų sistemomis**, susijusiems statybos ir griovimo darbams;

2.4.5.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies d punktas taip pat taikomas upės, jūros arba vandenyno dugne tvirtinamų stacionarių konstrukcijų statybai?

168. Taip, pagal šią nuostatą terminą „žemė" reikėtų suprasti kaip bet kokį žemės plotą virš arba žemiau jūros lygio, laikantis 13b straipsnio b punkte pateiktos apibrėžties.

169. Tai galima numanyti iš ESTT praktikos[38], pagal kurią kabelio montavimo jūros dugne apmokestinimo tvarka turi būti tokia pati kaip ir kabelio montavimo nekilnojamojo turto objekte.

2.4.5.2. Kuriems statybos ir griovimo darbams taikomas 31a straipsnio 2 dalies d punktas?

170. 31a straipsnio 2 dalies d punktas papildo 31a straipsnio 2 dalies c punktą ir apima dviejų rūšių paslaugas: pirma, stacionarių konstrukcijų statybą, antra, esamų stacionarių konstrukcijų statybos ir griovimo darbus.

171. Su stacionariomis konstrukcijomis (kaip antai vamzdynų sistemomis) susiję statybos ir griovimo darbai pagal šią nuostatą taip pat apima stacionarių konstrukcijų įtvirtinimą ant žemės (tiek virš, tiek žemiau jūros lygio) ir taip įtvirtintų konstrukcijų pašalinimą.

172. 31a straipsnio 2 dalies d punkte pateikti aiškūs kelių stacionarių konstrukcijų pavyzdžiai – jame minimos dujų, vandens, nuotekų vamzdynų sistemos. Tačiau, kaip matyti iš šios nuostatos formuluotės, tai nėra išsamus sąrašas. Kaip kitus stacionarių konstrukcijų, kurioms taikoma ši nuostata, pavyzdžius galima paminėti vėsinimo ir šildymo sistemas.

173. Po to, kai pastatoma stacionari konstrukcija ir baigiami statybos darbai, tos konstrukcijos naudojimas teikiant paslaugas, kaip antai transportuojant dujas, vandenį, nuotekas, elektros energiją ir kt., nelaikomas susijusiu su nekilnojamuoju turtu.

174. Dėl stacionarių konstrukcijų techninės priežiūros darbų, renovacijos ir remonto žr. 31a straipsnio 2 dalies l punktą.

2.4.6. Su žeme susiję darbai ir žemės ūkio paslaugos (31a straipsnio 2 dalies e punktas)

31a straipsnio 2 dalies e punktas: **su žeme susijusiems darbams**, įskaitant **žemės ūkio paslaugas**, pavyzdžiui, žemės dirbimą, apsėjimą, drėkinimą ir tręšimą;

2.4.6.1. Kokių kategorijų darbams ir žemės ūkio paslaugoms taikomas 31a straipsnio 2 dalies e punktas?

175. 31a straipsnio 2 dalies e punktas papildo pirmesnes nuostatas ir taikomas su žeme susijusiems darbams, kurie nėra pastatų statyba arba griovimas (31a straipsnio 2 dalies c punktas) ir kitų stacionarių ant žemės įtvirtintų konstrukcijų statyba bei griovimas (31a straipsnio 2 dalies d punktas). Jis apima, pavyzdžiui, tokius žemėtvarkos darbus kaip žemės paviršiaus sulyginimas iki statybos darbų pradžios arba sodo želdinimas, atliekamas konkrečiame žemės plote.

38 Žr. ESTT sprendimą *Aktiebolaget NN,* C-111/05.

176. Šis punktas apima ir žemės ūkio paslaugas. Jas reikėtų apibrėžti kaip paslaugas, teikiamas siekiant paruošti žemę pasėliams auginti arba dirbti žemę (pvz., ją suarti, nuimti derlių, išvalyti žemės sklypą, iškirsti medžius).

177. Kadangi žemės ūkio paslaugų teikimas gali apimti labai įvairią veiklą, reikėtų griežtai jį apibrėžti apmokestinimo PVM tikslais pagal PVM įgyvendinimo reglamentą. Žemės ūkio paslaugas reikėtų laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu tik tiek, kiek jas teikiant atliekami su pačia žeme susiję darbai. Pavyzdžiui, gyvulių auginimas yra žemės ūkio veikla, kurios nereikėtų laikyti susijusia su nekilnojamuoju turtu. Nuimto derliaus arba nukirstų medžių rūšiavimo, apdorojimo, pakavimo, ženklinimo ir gabenimo taip pat nebūtų galima laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimu[39].

2.4.7. Rizikos ir vientisumo tikrinimas ir vertinimas (31a straipsnio 2 dalies f punktas)

31a straipsnio 2 dalies f punktas: nekilnojamojo turto **rizikos ir vientisumo tikrinimui ir vertinimui**;

2.4.7.1. Kokia yra 31a straipsnio 2 dalies f punkto paskirtis?

178. PVM direktyvos 47 straipsnyje apibrėžta su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimo vieta ir aiškiai paminėtos ekspertų teikiamos paslaugos. Nekilnojamojo turto rizikos ir vientisumo tikrinimo ir vertinimo paslaugos, kaip ir jo vertės nustatymo paslaugos, yra tokios ekspertų paslaugos ir turi būti atitinkamai apmokestinamos toje vietoje, kurioje yra nekilnojamasis turtas.

179. Rizikos ir vientisumo vertinimo paslaugos yra, pavyzdžiui, ekspertų teikiamos paslaugos, kuriomis draudimo bendrovėms padedama nustatyti pastato draudimo sutarties sąlygas. Jos gali būti teikiamos ir atliekant galimybių studijas dėl statybos darbų. Tokios paslaugos reiškia techninį konkretaus nekilnojamojo turto, jo struktūrinių elementų, įrangos ir kt. fizinės būklės ir (arba) vientisumo vertinimą. Kai kada šiuo tikslu gali reikėti apsilankyti pačiame nekilnojamojo turto objekte, tačiau toks ekspertų lankymasis objekte nėra būtina sąlyga tam, kad paslaugai būtų taikomas 31a straipsnio 2 dalies f punktas. Kiti rizikos ir vientisumo vertinimo paslaugų pavyzdžiai yra seisminio atsparumo vertinimai, jūros dugno tyrimai, žemės sklypo vertinimas siekiant nustatyti, ar jis tinkamas statybai, energijos vartojimo efektyvumo vertinimas, su sauga susijusių dokumentų vertinimas ir kitų aplinkosaugos, sveikatos ar saugos reikalavimų atitikties vertinimas.

180. Nors rizikos ir vientisumo tikrinimo ir vertinimo paslaugos kartais gali būti teikiamos kartu su vertės nustatymo paslaugomis, jos gali būti teikiamos ir atskirai. Todėl ES teisės aktų leidėjas nutarė jas atskirai reglamentuoti dviem viena kitą papildančiomis PVM įgyvendinimo reglamento nuostatomis (žr. 31a straipsnio 2 dalies g punktą, kuris pateiktas toliau). Taip siekiama išaiškinti, kad ne tik vertės nustatymui, bet ir kitoms panašiais tikslais ekspertų teikiamoms paslaugoms taikoma konkreti PVM direktyvos 47 straipsnyje nustatyta paslaugų teikimo vietos taisyklė.

39 Kai šios paslaugos teikiamos viename pakete kartu su paslauga, susijusia su nekilnojamuoju turtu, būtina įvertinti, ar tas paslaugų paketas apmokestinimo PVM tikslais turi būti laikomas susietų paslaugų teikimu – taip pat žr. 1.6 punktą.

2.4.8. Vertės nustatymo paslaugos (31a straipsnio 2 dalies g punktas)

31a straipsnio 2 dalies g punktas: **nekilnojamojo turto vertės nustatymui**, be kita ko, kai tokia paslauga reikalinga draudimo tikslais siekiant nustatyti turto, kaip užstato už paskolą, vertę arba įvertinti riziką ir žalą kilus ginčams;

2.4.8.1. Kurioms nekilnojamojo turto vertės nustatymo paslaugoms taikomas 31a straipsnio 2 dalies g punktas?

181. Vertės nustatymo paslaugos gali būti teikiamos daugeliu įvairių atvejų, kai reikia nustatyti vieno arba kelių nekilnojamojo turto objektų rinkos vertę dėl privačių, verslo, teisinių ar administracinių priežasčių (pvz., nekilnojamojo turto pirkimo, pardavimo, draudimo ar susijusių mokesčių mokėjimo arba sprendžiant ginčus dėl nekilnojamojo turto vientisumo, reikalavimų atitikties arba žalos atlyginimo).

182. Todėl 31a straipsnio 2 dalies g punktas taikomas visoms vertės nustatymo paslaugoms nepriklausomai nuo to, kokiais tikslais nustatoma vertė. 31a straipsnio 2 dalies g punkte nurodyti atvejai (vertės nustatymo paslaugos draudimo tikslais, vertės nustatymo paslaugos siekiant nustatyti nekilnojamojo turto, kaip paskolos užtikrinimo priemonės, vertę arba vertės nustatymo paslaugos siekiant įvertinti riziką ir žalą kilus ginčams) tėra pavyzdžiai, tačiau ne išsamus sąrašas, kaip galima spręsti iš šios nuostatos žodžio „įskaitant". Tokius scenarijus, kai vertės nustatymo paslauga yra viena iš teikiamų susietų paslaugų, būtina kiekvienu konkrečiu atveju įvertinti pagal nusistovėjusią ESTT praktiką[40] (žr. 1.6 punktą).

2.4.8.2. Ar išsamaus patikrinimo paslaugas tinka laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis pagal 31a straipsnio 2 dalies g punktą?

183. Išsamaus patikrinimo (angl. *due diligence*) paslaugos yra labai įvairios ekspertų teikiamos paslaugos, apimančios įmonės arba organizacijos padėties tyrimą ir analizę prieš sudarant verslo sandorį. Paprastai jomis siekiama sudaryti reikšmingų faktinių aplinkybių sąrašą, kad būtų galima nustatyti potencialią riziką ir geriau nustatyti verslui naudojamo turto vertę. Jos gali būti susijusios arba nesusijusios su nekilnojamuoju turtu ir teikiamos įvairių profesinių sričių ekspertų, kaip antai auditorių, inžinierių ir kt. Išsamaus įvertinimo paslaugų pavyzdžiai yra išsamaus patikrinimo mokesčių tikslais, išsamaus techninio ir aplinkos apsaugos patikrinimo paslaugos (dėl išsamių patikrinimų laikymo teisinėmis paslaugomis žr. 2.4.18 punktą).

184. Kai nekilnojamojo turto vertės nustatymas įeina į sudėtinę išsamaus patikrinimo paslaugą, reikėtų atlikti vertinimą ir nustatyti, kuris tos teikiamos sudėtinės paslaugos elementas yra pagrindinis. Kai pagrindinis elementas yra nekilnojamojo turto vertės nustatymas, išsamaus patikrinimo paslaugą galima laikyti susijusia su nekilnojamuoju turtu pagal 31a straipsnio 2 dalies g punktą (taip pat žr. 1.6 punktą dėl susietų paslaugų teikimo).

2.4.8.3. Ar turto vertės nustatymo metodas turi įtakos tam, ar tos paslaugos teikimas gali būti laikomas susijusiu su nekilnojamuoju turtu, ar ne?

185. Nekilnojamojo turto rinkos vertę galima įvertinti įvairiais metodais, kaip antai tiesioginio palyginimo metodu, kapitalo vertės metodu, likutinės vertės metodu ar kt. Pagal kai kuriuos iš šių metodų gali reikėti fiziškai patikrinti nekilnojamąjį turtą, pagal kitus – ne. Vertinimo metodo pasirinkimas iš esmės nesvarbus nustatant paslaugos teikimo vietą PVM mokėjimo tikslais.

40 Žr. ESTT sprendimus *Part Service*, C-425/06, ir *Field Fisher Waterhouse,* C-392/11.

2.4.9. Nekilnojamojo turto nuoma (31a straipsnio 2 dalies h punktas ir 31a straipsnio 3 dalies b punktas)

31a straipsnio 2 dalies h punktas: **nekilnojamojo turto**, išskyrus nurodytąjį 3 dalies c punkte, **nuomai, įskaitant prekių saugojimą** konkrečioje turto dalyje, kuri **skirta išimtinai** paslaugas įgyjančiam asmeniui **naudoti**;

31a straipsnio 3 dalies b punktas: prekių saugojimui nekilnojamajame turte, jeigu nei viena konkreti nekilnojamojo turto dalis nėra skirta paslaugas įsigyjančiam asmeniui išimtinai naudoti;

2.4.9.1. Kaip reikia suprasti „nekilnojamojo turto nuomą" pagal paslaugų teikimo vietos taisykles?

186. PVM direktyvoje nekilnojamojo turto nuoma (toje direktyvoje – lizingas ir nuoma) nėra apibrėžta. Ši sąvoka vartojama taikant tiek paslaugų teikimo vietos taisykles, tiek išimtis iš jų.

187. Pagal nusistovėjusią Teismo praktiką nekilnojamojo turto nuoma iš esmės yra sandorio šaliai sutartam laikui ir už atlygį suteikiama teisė naudotis nekilnojamuoju turtu taip, tarsi tas asmuo būtų jo savininkas, ir joks kitas asmuo tokia teise naudotis negali[41]. Ši apibrėžtis apima pagrindinius „nekilnojamojo turto nuomos" elementus ir gali būti vartojama taikant 31a straipsnio 2 dalies h punktą. Jeigu tam tikrai situacijai ESTT pateikta „nekilnojamojo turto nuomos" apibrėžtis netinka (nes, pavyzdžiui, netenkinama viena iš sąlygų), tai dar nereiškia, kad jai negali būti taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis, kai tenkinamos bendrosios 31a straipsnio 1 dalies sąlygos.

188. Išperkamajai nekilnojamojo turto nuomai PVM direktyvos 47 straipsnis gali būti taikomas tik tiek, kiek ją tinka laikyti paslaugos teikimu, o ne prekių tiekimu pagal atitinkamus nacionalinės teisės aktus.

2.4.9.2. Kaip reikėtų suprasti prekių saugojimą pagal 31a straipsnio 2 dalies h punktą, turint omenyje ESTT poziciją Sprendime RR Donnelley?

189. Pagal 31a straipsnio 2 dalies h punktą nekilnojamojo turto nuomos paslaugos (išskyrus reklamą) apskritai laikomos susijusiomis su nekilnojamuoju turtu (taip pat žr. 2.4.20 punktą dėl vietos stendui suteikimo). Šis punktas taip pat aiškiai taikomas prekių saugojimo paslaugoms ir jame nurodytos sąlygos, kuriomis tas paslaugas reikia laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu.

190. Pateikęs konkretų prekių saugojimo pavyzdį teisės aktų leidėjas nustatė reikalavimą, kad ta konkreti nekilnojamojo turto dalis, kurioje saugomos prekės, turi būti skirta išimtinai paslaugas įsigyjančiam asmeniui naudoti (t. y. vieta, kurioje saugomos prekės, turi būti identifikuota, žinoma klientui ir skirta tik jo poreikiams tenkinti visu sutarties laikotarpiu), kad tokį saugojimą būtų galima laikyti susijusiu su nekilnojamuoju turtu.

191. *Sprendime RR Donnelley* ESTT taip pat pažymėjo: „Jei paaiškėtų, <...> kad tokios sandėliavimo paslaugos gavėjai neturi, pavyzdžiui, jokios teisės patekti į nekilnojamojo turto dalį, kur yra sandėliuojamos jų prekės, ar kad nekilnojamasis turtas, ant kurio arba kuriame jos turi būti sandėliuojamos, nėra esminis ir būtinas paslaugų teikimo elementas", tokių sudėtinių saugojimo paslaugų teikimui PVM direktyvos 47 straipsnis gali būti netaikomas.

41 Žr., pavyzdžiui, ESTT sprendimo *CO.GE.P.,* C-174/06, 31 punktą ir Sprendimo *MacDonald Resorts*, C-270/09, 46 punktą.

192. Šie du elementai – galimybė patekti ten, kur saugomos prekės, ir esminė bei būtina nekilnojamojo turto reikšmė tai teikiamai paslaugai – yra veiksniai, kurie turėtų palengvinti nacionaliniuose teismuose atliekamą vertinimą, tačiau nėra naujos, papildomos sąlygos, taikomos kartu su ta, kuri nurodyta 31a straipsnio 2 dalies h punkte. Todėl tokia padėtis, kai klientas prekes saugo jam išimtinai skirtoje vietoje (t. y. vietoje, kurioje prekes gali saugoti tik tas klientas ir joks kitas asmuo), gali būti laikoma su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga, net jeigu klientas į tą vietą gali patekti tik tam tikru laiku arba laikydamasis tam tikrų sąlygų.

2.4.9.3. Kaip turėtų būti vertinamos kartu su papildomomis paslaugomis teikiamos saugojimo paslaugos?

193. Sandėliuose arba kitose patalpose teikiamų sudėtinių saugojimo paslaugų apmokestinimo PVM tvarka priklausys visų pirma nuo to, ar tos paslaugos teikiamos kartu kaip viena paslauga, ar kaip daugiau paslaugų (žr. paaiškinimus 1.6 punkte). Šiuo atžvilgiu ESTT sprendime *RR Donnelley*[42] pateikti paaiškinimai yra labai aiškios gairės, kokio požiūrio reikėtų laikytis.

194. Taigi, norint nustatyti sudėtinės saugojimo paslaugos teikimo vietą reikėtų taikyti šį kriterijų:

- ar prekių saugojimo paslauga teikiama kartu su kitomis paslaugomis, kurios taip glaudžiai susijusios su prekių saugojimu, kad objektyviai sudaro vieną nedalomą paslaugą, kurią išskaidyti įmanoma tik dirbtinai, ir prekių saugojimas yra pagrindinis tos bendros paslaugos elementas bei kliento tikslas?

- Ar saugojimo paslauga teikiama kartu kitomis su paslaugomis, kurios yra tik pagalbinės ir nėra kliento tikslas, o tik priemonė, kad būtų galima geriau naudotis saugojimo paslauga?

195. Jeigu teigiamai atsakoma į vieną iš šių dviejų klausimų, taip teikiamos sudėtinės paslaugos laikomos viena bendra paslauga. Jei konkreti sandėlio dalis skiriama klientui naudotis išimties tvarka, tokioms nedalomoms paslaugoms (pirmuoju atveju) arba, antruoju atveju, visiems teikiamos sudėtinės paslaugos elementams (tiek prekių saugojimui, tiek susijusioms pagalbinėms paslaugoms) taikomas apmokestinimas PVM toje vietoje, kurioje yra tas sandėlis.

2.4.10. Apgyvendinimo paslaugos (31a straipsnio 2 dalies i punktas ir 31a straipsnio 3 dalies d punktas)

31a straipsnio 2 dalies i punktas: **apgyvendinimo paslaugų teikimui viešbučiuose** ar panašią veiklą vykdančiuose sektoriuose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, įskaitant teisę apsistoti konkrečioje vietoje dėl **pakaitinio naudojimosi teisių pasikeitimo** ir pan.;

31a straipsnio 3 dalies d punktas: **tarpininkavimui teikiant apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose** ar kitose panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, jeigu tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai;

42 Žr. ESTT sprendimo *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, 20–25 punktus.

2.4.10.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies i punktas taikomas ir ne viešbučių sektoriaus apgyvendinimo paslaugoms (pvz., poilsiniams kotedžams, poilsinėms viloms, keitimuisi butais ir kt.)?

196. 31a straipsnio 2 dalies i punkto taikymo sritis yra plati: jis taikomas ne tik apgyvendinimui viešbučiuose, bet ir apgyvendinimui „kitose panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose". Tai reiškia, kad nuo apgyvendinimo pobūdžio ar vietos nepriklauso tai, ar ta paslauga laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu. Svarbus kriterijus yra tai, ar tas nekilnojamasis turtas naudojamas apgyvendinimo tikslais, ar ne. Todėl bet kokia apgyvendinimo paslauga, kuri apmokestinama PVM (pvz., laikoma apmokestinamąja paslauga), gali būti laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu pagal 31a straipsnio 2 dalies i punktą nepriklausomai nuo to, kokioje apgyvendinimo vietoje ta paslauga teikiama (tai gali būti viešbučio kambarys, butas, vasarnamis, namelis medyje, jurta, stovyklavietė ar kt.).

2.4.10.2. Kurioms paslaugoms taikoma nuostata, reglamentuojanti „teisę apsistoti konkrečioje vietoje dėl pakaitinio naudojimosi teisių pasikeitimo", pagal 31a straipsnio 2 dalies i punktą?

197. 31a straipsnio 2 dalies i punkte patvirtinta, kad apgyvendinimas viešbučiuose ir panašiose įstaigose laikomas su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga, kuri turėtų būti apmokestinama ten, kur yra tas nekilnojamasis turtas.

198. Toje pačioje nuostatoje taip pat išaiškinta, kad tokioms paslaugoms, kai klientui suteikiama teisė apsistoti konkrečioje vietoje (pvz., pakaitinio naudojimosi kurorte) mainais už jo turimas pakaitinio naudojimosi teises, taip pat taikoma paslaugų teikimo vietos taisyklė, nustatyta PVM direktyvos 47 straipsnyje.

199. „Pakaitinio naudojimosi teisių pasikeitimu" (kurį taip pat įprasta vadinti pakaitinio naudojimosi teisių mainais) vadinamos tokios paslaugos, kai klientams už atlygį suteikiama teisė laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu, gyventi viešbutyje arba užimti tam tikrą būstą. Tai alternatyva tradiciškesniems apgyvendinimo būdams, todėl jai taikoma ta pati apmokestinimo PVM tvarka kaip ir apgyvendinimo paslaugoms.

200. ESTT sprendime[43] teigiama, kad „aišku, kad pakaitinio naudojimosi teisės yra teisės į nekilnojamąjį turtą, o jų perleidimas mainais į naudojimąsi analogiškomis teisėmis yra su nekilnojamuoju turtu susijęs sandoris".

201. Praktikoje pakaitinio naudojimosi teisių turėtojai paprastai yra kokios nors grupės arba asociacijos nariai. Pakaitinio naudojimosi teisių turėtojas, norintis pasikeisti savo teise su kitu tokiu asmeniu, tiesiogiai su juo nesusisiekia, o kreipiasi į savo grupę arba asociaciją, kuri verčiasi tokių savo narių mainų organizavimo veikla už atlygį.

202. Pagal ESTT sprendimą tokio tarpininkavimo, organizavimo arba sąlygų keistis pakaitinio naudojimosi teisėmis sudarymo paslaugomis naudojamasi toje vietoje, kurioje yra nekilnojamasis turtas, kurio pakaitinio naudojimosi teisėmis keičiamasi.

203. Todėl įmonių arba asociacijų, kurios administruoja ir organizuoja savo narių keitimąsi pakaitinio naudojimosi teisėmis (tiek pagal tradicines pakaitinio naudojimosi mainų sistemas[44], tiek pagal taškais pagrįstas pakaitinės nuosavybės

43 Žr. ESTT sprendimo *RCI Europe*, C-37/08, 37 punktą.

44 Žr. ESTT sprendimą *RCI Europe,* C-37/08.

sistemas[45]), teikiamoms paslaugoms taikoma nuostata, reglamentuojanti „teisę apsistoti konkrečioje vietoje dėl pakaitinio naudojimosi teisių pasikeitimo", pagal 31a straipsnio 2 dalies i punktą.

204. Iš 31a straipsnio 3 dalies d punkto taip pat aišku, kad tarpininkavimas suteikiant teisę apsistoti konkrečioje vietoje dėl pakaitinio naudojimosi teisių pasikeitimo, pavyzdžiui, palengvinant naudojimosi teisių mainus, gali būti susijęs su nekilnojamuoju turtu (žr. 2.4.17 punktą), jeigu tarpininkas veikia ne kito asmens vardu ir jo naudai.

2.4.11. Teisių naudoti visą nekilnojamąjį turtą arba jo dalis suteikimas ar perleidimas (31a straipsnio 2 dalies j punktas)

31a straipsnio 2 dalies j punktas: **teisių**, išskyrus nurodytąsias h ir i punktuose, **naudoti visą nekilnojamąjį turtą arba jo dalis suteikimui ar perleidimui**, įskaitant leidimą naudoti turto dalį, kaip antai, **žvejybos ir medžioklės teisių** suteikimą, galimybę patekti į **oro uosto laukiamąsias sales** arba naudotis infrastruktūra, už kurią imamas mokestis, pavyzdžiui, **tiltu arba tuneliu**;

2.4.11.1. Kokia yra 31a straipsnio 2 dalies j punkto paskirtis?

205. Šios nuostatos paskirtis yra papildyti paslaugų, kurioms taikomi 31a straipsnio h ir i punktai, aprėptį, kad būtų užtikrinta nuosekli įvairių rūšių nekilnojamojo turto naudojimo apmokestinimo tvarka. Visos trys nuostatos (31a straipsnio 2 dalies h, i ir j punktai) taikomos paslaugoms, kurias teikiant klientui suteikiama teisė naudotis nekilnojamuoju turtu įvairiomis sutartinėmis sąlygomis (t. y. nuoma ir saugojimo paslaugos pagal 31a straipsnio 2 dalies h punktą, apgyvendinimo paslaugos pagal 31a straipsnio 2 dalies i punktą ir teisių naudoti nekilnojamąjį turtą suteikimas arba perleidimas pagal 31a straipsnio 2 dalies j punktą).

206. Į tai atsižvelgiant ir skaitant 31a straipsnio 2 dalies j punktą kartu su 31a straipsnio 2 dalies h ir i punktais aišku, kad 31a straipsnio 2 dalies j punkto taikymo sritis yra platesnė negu kitų dviejų nuostatų, nes juo siekiama aprėpti paslaugas, „išskyrus nurodytąsias h ir i punktuose". Taigi, jį reikėtų taikyti ne tik pačioje nuostatoje išvardytiems pavyzdžiams (žvejybos ir medžioklės teisėms, galimybei patekti į oro uostų laukiamąsias sales, naudojimuisi tiltais arba tuneliais už tam tikrą mokestį), bet ir bet kokiam kitokiam panašiam teisių naudoti visą nekilnojamąjį turtą ar jo dalis suteikimui arba perleidimui, aiškiai neminimam tose nuostatose, kai toks suteikimas ar perleidimas atitinka sąlygas, kad jį būtų galima laikoma pakankamai su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga.

207. Teisių naudoti visą nekilnojamąjį turtą arba jo dalis suteikimas arba perleidimas taip pat gali vykti naudojant čekius, pvz., mokant naudojimosi greitkeliu mokesčius. Tokiomis aplinkybėmis ta vieta, kurioje išduotas čekis, yra pagrindinės paslaugos teikimo vieta. Taigi, kai pagrindinė teikiama paslauga yra pakankamai susijusi su nekilnojamuoju turtu, tokio čekio pardavimas turi būti apmokestinamas toje vietoje, kurioje yra nekilnojamasis turtas (pirmiau pateiktame pavyzdyje – transporto infrastruktūra).

2.4.11.2. Kokios yra 31a straipsnio 2 dalies j punkto taikymo srities ribos?

208. Šios nuostatos taikymo sritis yra plati, tačiau griežtai ribojama taikomos sąlygos, kad paslauga turi būti „pakankamai tiesiogiai susijusi" su nekilnojamuoju turtu. Nors tokiems pavyzdžiams kaip laivo švartavimas, tvirtinimas inkaru, pastatymas doke, prieplaukos paslaugų teikimas[46] uoste arba panašios paslaugos oro uosto

45 Žr. ESTT sprendimą *Macdonald Resorts,* C-270/09.

46 Žr. ESTT sprendimą *Fonden Marselisborg Lystbådehavn,* C-428/02.

patalpose, teisių naudotis konkrečiomis uosto arba oro uosto zonomis suteikimas ir kt., būtų taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis, papildomoms tų pačių paslaugų teikėjų atskirai teikiamoms paslaugoms (pavyzdžiui, valymo arba skalbimo paslaugoms, siūlomoms klientams kartu su prieplaukos paslaugomis; telekomunikacijų, restoranų ir maitinimo paslaugoms, teikiamoms oro uostų „VIP" laukimo salėse; išnuomotose švartavimo vietose švartuojamų laivų techninei priežiūrai ir kt.) 47 straipsnis netaikomas vien todėl, kad jos teikiamos uostuose arba oro uostuose. Tačiau jei tos pačios papildomos paslaugos įeina į vieną paslaugų paketą kartu su paslauga, susijusia su nekilnojamuoju turtu, reikėtų patikrinti, ar tą paslaugų paketą tinka laikyti vienos bendros paslaugos teikimu PVM tikslais, ir jis turi būti atitinkamai apmokestinamas (taip pat žr. paaiškinimus dėl susietų paslaugų teikimo 1.6 punkte).

2.4.11.3. Ar 31a straipsnio 2 dalies j punktas taikomas dalijimuisi biurų patalpomis?

209. Dalijimasis biurų patalpomis yra populiarėjanti praktika, kai įmonės arba organizacijos, turinčios nuosavą arba savo valdomą biurų pastatą, dalijasi savo biurų patalpų dalimi su kitomis įmonėmis. Taip šie biurų patalpų teikėjai gali gauti daugiausia pajamų iš savo darbo patalpų ir plėsti savo profesinių ryšių tinklą. Įmonių arba profesinės veiklos vykdytojų, kurie naudojasi šia paslauga, nuomos išlaidos yra minimalios ir jie gali lanksčiau rinktis savo darbo vietą pagal esamus poreikius. Ši paslauga gali apimti įvairius elementus nuo paprasčiausios darbo stalo nuomos iki naudojimosi įvairiomis kompleksinėmis paslaugomis, kaip antai naudojimosi telefonais, kopijavimo aparatais, spausdintuvais, virtuvėmis, posėdžių salėmis ir kt. Už jas gali būti išrašoma bendra sąskaita faktūra kaip už paslaugų paketą arba atskiros sąskaitos faktūros, viena vertus, už pagrindinę darbo stalo nuomą, kita vertus, už papildomas paslaugas.

210. Tokių paslaugų teikimo vieta priklauso nuo to, ar jos PVM tikslais laikomos viena bendra paslauga, ar keliomis paslaugomis pagal ESTT praktikoje nustatytus kriterijus[47]. Kiekvieno bendro paslaugų teikimo atveju, įskaitant susietų paslaugų, laikomų viena bendra paslauga, teikimą, reikėtų ištirti, ar viso to nekilnojamojo turto (biuro patalpų) arba jo dalių naudojimas yra būtinas ir esminis tos sutarties elementas. Kai taip yra, visada taikomas 31a straipsnio 2 dalies j punktas ir PVM yra mokėtinas toje valstybėje narėje, kurioje yra biurai (taip pat žr. 1.6 punktą).

2.4.11.4. Ar 31a straipsnio 2 dalies j punktas taikomas gyvenamiesiems laivams?

211. ESTT nusprendė[48], kad kai kuriomis aplinkybėmis gyvenamieji laivai gali būti nekilnojamasis turtas (taip pat žr. paaiškinimus 13b straipsnio b punkte). Taip yra ypač tada, kai gyvenamasis laivas yra pritvirtintas įtaisais, kurių neįmanoma lengvai nuimti, prie upės kranto ir dugno, lieka tos upės vandenyje jam skirtoje vietoje ir naudojamas tik nuolatinei nustatytai veiklai toje vietoje vykdyti, pavyzdžiui, kaip restoranas ir diskotekų vieta.

212. Gyvenamasis laivas gali būti nekilnojamuoju turtu ir tokiais atvejais, kai, pavyzdžiui, jis išnuomojamas tam, jame būtų galima teikti apgyvendinimo paslaugas, organizuoti renginį arba vykdyti komercinę veiklą, kaip antai teikti restorano paslaugas, kai nuomos sutartyje nurodyta, kad tą laivą galima eksploatuoti tik stacionariai pritvirtintą nustatytoje vietoje. Daug gyvenamųjų laivų yra be variklių ir juos galima perkelti į kitą vietą tik kitokiais būdais, kaip antai naudojant vilkikus arba kranus.

---

47 Žr. ESTT sprendimo *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, 20–25 punktus ir Sprendimo *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, 30 ir tolesnius punktus.

48 Žr. ESTT sprendimo *Leichenich*, C-532/11, 29 punktą.

213. Visada, kai tenkinamos sąlygos, kad gyvenamąjį laivą tiktų laikyti nekilnojamuoju turtu, teisių naudoti tą laivą ar jo dalis suteikimas arba perleidimas gali būti laikomas su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga pagal 31a straipsnio 2 dalies j punktą.

2.4.12. Pastatų priežiūra, renovacija ir remontas (31a straipsnio 2 dalies k punktas)

31a straipsnio 2 dalies k punktas: pastato arba pastato dalių **priežiūrai, renovacijai ir remontui**, įskaitant tokius darbus kaip valymas, plytelių klojimas, tapetavimas ir parketo klojimas;

2.4.12.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies k punktas taikomas tik pastatų priežiūrai, renovacijai ir remontui, ar ir kitų rūšių nekilnojamojo turto priežiūrai, renovacijai ir remontui?

214. 31 straipsnio 2 dalies k punkto tekste aiškiai minimi tik pastatai ir pastatų dalys, taigi ši nuostata skirta ne visų, o tik kai kurių rūšių nekilnojamajam turtui.

215. Vis dėlto kitų rūšių nekilnojamojo turto priežiūra, renovacija ir remontas taip pat gali būti pakankamai tiesiogiai susiję su nekilnojamuoju turtu, jeigu jiems taikomos kitos PVM įgyvendinimo reglamento nuostatos, ypač 31a straipsnio 2 dalies l ir n punktai, arba bendresnė 31a straipsnio 1 dalies b punkto nuostata.

2.4.12.2. Ar 31a straipsnio 2 dalies k punktas taikomas priežiūrai, renovacijai ir remontui tik tada, kai tai yra didelio masto darbai, ar jis taikomas ir pastatų vidaus bei išorės reguliaraus valymo paslaugoms?

216. Šios nuostatos taikymo sritis apima daugelį įvairių paslaugų. Ji taikoma ir didelio masto renovacijos darbams, ir smulkesnio remonto arba priežiūros paslaugoms. Ji taikoma pastato vidaus ir išorės valymui, taigi apima ir biurų valymo paslaugas.

2.4.13. Stacionarių konstrukcijų priežiūra, renovacija ir remontas (31a straipsnio 2 dalies l punktas)

31a straipsnio 2 dalies l punktas: **stacionarių konstrukcijų**, kaip antai dujų, vandens, nuotekų ir pan., vamzdynų sistemų, **priežiūrai, renovacijai ir remontui**;

2.4.13.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies l punktas taikomas telekomunikacijų infrastruktūrai?

217. Siekiant paaiškinti, ką reiškia sąvoka „stacionarios konstrukcijos“, 31a straipsnio 2 dalies l punkte pateikta tokių konstrukcijų pavyzdžių – jame minimos dujų, vandens ir nuotekų vamzdynų sistemos. Tačiau tai neišsamus sąrašas, ši nuostata taikoma ir kitokioms stacionarioms konstrukcijoms. Paprastai tai yra patalpos, infrastruktūra arba įrenginiai, reikalingi svarbiausioms paslaugoms teikti ir prekėms tiekti, kaip antai transportui, elektros energijai, šildymui, vandentiekiui, komunikacijoms ir kt. Šios paskirties konstrukcijos gali būti užkastos žemėje, padėtos ant žemės arba pritvirtintos prie žemės įvairiais būdais.

218. Taigi, telekomunikacijų infrastruktūros priežiūra, renovacija arba remontas (pvz., po žeme įrengto kabelių tinklo pakeitimas) gali būti paslaugos, kurioms taikomas 31a straipsnio 2 dalies l punktas.

2.4.14. Mašinų arba įrenginių sumontavimas (instaliavimas) arba surinkimas (31a straipsnio 2 dalies m punktas ir 31a straipsnio 3 dalies f punktas)

31a straipsnio 2 dalies m punktas: **mašinų ar įrenginių instaliavimui ar surinkimui,** kai instaliuoti ar surinkti jie laikomi nekilnojamuoju turtu;

31a straipsnio 3 dalies f punktas: mašinų ar įrenginių instaliavimui ar surinkimui, <...> jeigu tos mašinos ar įrenginiai nėra arba netampa nekilnojamojo turto dalimi;

2.4.14.1. Kaip 31a straipsnio 2 dalies m punktą reikėtų aiškinti 13b straipsnio c ir d punktų atžvilgiu?

219. 13b straipsnio c ir d punktuose atitinkamai nustatyta, kad „bet kuris sumontuotas daiktas, kuris yra pastato ar konstrukcijos sudedamoji dalis, be kurios tas pastatas ar konstrukcija būtų neužbaigti" ir „bet kuris daiktas, įrenginys ar mašina, stacionariai sumontuoti pastate ar konstrukcijoje, kurių negalima perkelti į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus pastato ar konstrukcijos" turi būti laikomi „nekilnojamuoju turtu". Taigi, abiejose nuostatose minimos „sumontuotos" kilnojamosios prekės, kurios sumontuotos arba surinktos tampa nekilnojamuoju turtu.

220. Todėl 31a straipsnio 2 dalies m punkto tikslas yra priminti ir aiškiai nurodyti, kad kilnojamųjų prekių, kurios sumontuotos arba surinktos bus laikomos nekilnojamuoju turtu, sumontavimą ir surinkimą reikia laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis (taip pat žr. pastabas dėl apsaugos sistemų įrengimo, pateiktas 2.4.3.3 punkte).

221. 31a straipsnio 2 dalies n punktas papildo šią nuostatą, nes jame nustatyta, kad ta pati tvarka turi būti taikoma tokių prekių techninei priežiūrai, remontui, tikrinimui ir priežiūrai.

2.4.14.2. Nuo kokio mašinų ar įrenginių montavimo arba surinkimo proceso momento jie laikomi nekilnojamuoju turtu?

222. 31a straipsnio 2 dalies m punktas taikomas montavimo procesui nuo jo pradžios. Visoms montavimo ir surinkimo paslaugoms, atliekamoms toje vietoje, kur galiausiai bus sumontuotas arba surinktas tas daiktas, įrenginys arba mašina, taikomas 31a straipsnio 2 dalies m punktas. Ši nuostata nebūtų taikoma, pavyzdžiui, surinkimo paslaugoms, atliekamoms kitoje vietoje prieš pristatant prekes į jų sumontavimo arba surinkimo vietą. Ši nuostata taip pat nebūtų taikoma šių prekių arba joms sumontuoti ar surinkti skirtų įrankių arba mašinų gabenimui arba pristatymui.

223. Bet kokios dėl tokio daikto, mašinos arba įrenginio teikiamos paslaugos, tenkančios kitai jurisdikcijai, o ne tai, kuriai priklauso nekilnojamasis turtas, bet kokiu atveju turėtų būti laikomos nesusijusiomis su nekilnojamuoju turtu.

224. Susietų paslaugų teikimo atvejais (pvz., kai įtraukiamos transporto paslaugos) reikėtų atlikti atskirą visos tokios paslaugos pobūdžio vertinimą (žr. 1.6 punktą).

2.4.15. Mašinų arba įrenginių techninė priežiūra, remontas, tikrinimas ir priežiūra (31a straipsnio 2 dalies n punktas ir 31a straipsnio 3 dalies f punktas)

31a straipsnio 2 dalies n punktas: **mašinų ar įrenginių priežiūrai ir remontui, tikrinimui ir priežiūrai**, jeigu tos mašinos ar įrenginiai laikomi nekilnojamuoju turtu;

31a straipsnio 3 dalies f punktas: mašinų ar įrenginių <...> priežiūrai ir remontui, tikrinimui ar priežiūrai, jeigu tos mašinos ar įrenginiai nėra arba netampa nekilnojamojo turto dalimi;

225. Šios nuostatos paskirtis ta pati kaip ir 31a straipsnio 2 dalies m punkto (žr. pirmiau). Kai mašinos arba įrenginiai sumontuojami ir surenkami ir sumontuoti arba surinkti laikomi nekilnojamuoju turtu, tų mašinų arba įrenginių techninės priežiūros, remonto, tikrinimo ir priežiūros paslaugas reikia laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu.

2.4.15.1. Ar 31a straipsnio 2 dalies n punktas taikomas nuotoliniu būdu teikiamoms paslaugoms?

226. Naudodamosi moderniomis technologijomis specializuotos įmonės gali teikti, pavyzdžiui, dalį arba visas savo tikrinimo ar priežiūros paslaugas nuotoliniu būdu (t. y. fiziškai nebūnant toje vietoje, kurioje yra tos mašinos ar įrenginiai). Kadangi šios paslaugos yra tokio paties pobūdžio nepriklausomai nuo taikomų techninių metodų ir kadangi technologijos ateityje bus toliau tobulinamos, šių paslaugų apmokestinimo PVM tvarka turėtų būti tokia pati nepriklausomai nuo to, ar jas teikiant reikia fiziškai dirbti toje vietoje, kurioje yra tos mašinos ar įrenginiai, ar ne (taip pat žr. 1.5 punktą).

2.4.16. Turto valdymas (31a straipsnio 2 dalies o punktas ir 31a straipsnio 3 dalies g punktas)

31a straipsnio 2 dalies o punktas: **turto valdymui**, susijusiam su turto savininko arba jo naudai vykdomu komercinės, pramoninės ar gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto eksploatavimu, **išskyrus** investicijų į nekilnojamąjį turtą **portfelio valdymą**, nurodytą 3 dalies g punkte;

31a straipsnio 3 dalies g punktas: investicijų į nekilnojamąjį turtą portfelio valdymui;

2.4.16.1. Ką reiškia nekilnojamojo turto valdymas pagal 31a straipsnio 2 dalies o punktą?

227. Pagal 31a straipsnio 2 dalies o punktą nekilnojamojo turto valdymo sąvoka apima administracines paslaugas, teikiamas užtikrinant tinkamą nekilnojamojo turto tvarkymą, priežiūrą ir naudojimą. Paprastai šios paslaugos apima turto priežiūros, valymo ir techninės priežiūros koordinavimą, nuomos įmokų rinkimą, apskaitos įrašų ir nuolatinių išlaidų apmokėjimo tvarkymą, turto reklamavimą, užtikrinimą, kad būtų laikomasi nuomos sąlygų, ir tarpininkavimą švelninant ir sprendžiant turto savininko konfliktus su paslaugų teikėjais ir (arba) nuomininkais.

228. Turto valdymo samprata tinka bet kokios rūšies nekilnojamajam turtui nepriklausomai nuo jo komercinės, pramoninės ar gyvenamosios paskirties.

229. Nors 31a straipsnio 2 dalies o punkto taikymo sritį riboja šios nuostatos formuluotė, kurioje minimas tik turto valdymas, vykdomas „turto savininko arba jo naudai", tai netrukdo laikyti nuomininko naudai teikiamų paslaugų susijusiomis su nekilnojamuoju turtu pagal kurias nors kitas konkrečias nuostatas arba pagal bendrąsias PVM įgyvendinimo reglamento nuostatas.

230. Be to, nors ES teisės aktų leidėjas apibrėžė turto valdymą kaip su nekilnojamuoju turtu pakankamai tiesiogiai susijusią veiklą, investicijų į nekilnojamąjį turtą portfelio valdymo atveju taip nėra net ir tuo atveju, kai tame portfelyje yra nekilnojamojo turto.

2.4.16.2. Ką reiškia investicijų į nekilnojamąjį turtą portfelio valdymas? Ar vieno investicinio turto objekto valdymui taikomas 31a straipsnio 3 dalies g punktas?

231. Ir 31a straipsnio 2 dalies o punkte, ir 31a straipsnio 3 dalies g punkte minimas „investicijų į nekilnojamąjį turtą portfelio valdymas". Tai reiškia, kad ES teisės aktų leidėjas nenori priskirti šios veiklos paslaugoms, laikomoms susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, nes investicijų portfelio valdymas yra finansinio pobūdžio paslauga, taigi ją iš esmės galima laikyti finansiniu sandoriu[49].

232. Šia konkrečia nuostata PVM įgyvendinimo reglamente siekiama skirti turto valdymą nuo portfelio valdymo ir nurodyti, kad investicijų valdymo paslaugos neturi būti laikomos susijusiomis su nekilnojamuoju turtu net ir tada, kai jų portfelyje yra nekilnojamųjų prekių. Kitaip negu teikiant turto valdymo paslaugas, kurių tikslas yra sklandus nekilnojamojo turto tvarkymas ir naudojimas, teikiant portfelio valdymo paslaugas rūpinamasi finansiniais kliento interesais ir pirmiausia siekiama didinti jo portfelio vertę. Taigi, portfelio valdytojas nesirūpina kasdieniu turto valdymu, jam svarbiau analizuoti ir stebėti rinką ir savo kliento turtą, pirkti ir parduoti turtą, didinti jo vertę ir atrasti naujų investavimo galimybių savo klientui, taip pat palaikyti ryšius su kitais investuotojais.

233. Pagal PVM įgyvendinimo reglamentą svarbiausias turto valdymo ir portfelio valdymo skirtumas yra tai, kaip tas nekilnojamasis turtas naudojamas. Nekilnojamasis turtas gali būti investicinis turtas, kaip ir investicijos į auksą, vertybinius popierius, kolekcionavimo objektus, meno kūrinius, antikvarinius daiktus, laivus ir kt. Visada, kai nekilnojamasis turtas perkamas arba parduodamas investavimo tikslais, su ta operacija susijusias valdymo paslaugas (įskaitant turto valdymo paslaugas, teikiamas jo turėjimo laikotarpiu) reikėtų laikyti portfelio valdymu, taigi tokios paslaugos nebūtų susijusios su nekilnojamuoju turtu.

234. Praktiškai vertinant, ar tam tikra paslauga yra turto, ar portfelio valdymas, reikėtų patikrinti, ar jos teikėjas savo klientui teikia investicinę paslaugą, ar ne. Paslaugų teikėjai, vykdantys veiklą šiuose dviejuose konkrečiuose sektoriuose (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto agentai viename sektoriuje ir turto investicijų fondai kitame sektoriuje), paprastai taiko ne tą patį verslo modelį, nesinaudoja tais pačiais kainodaros metodais ir orientuojasi ne į tuos pačius klientus.

235. Be to, nuo to, kiek nekilnojamojo turto objektų apima teikiama paslauga, nepriklauso tai, ar ji laikoma turto, ar portfelio valdymu. Kadangi paslaugos pobūdis tebėra toks pats nepriklausomai nuo nekilnojamojo turto objektų skaičiaus, gali būti taip, kad kai kuriais atvejais investicijų į nekilnojamąjį turtą portfelio valdymas galėtų būti susijęs su vienu nekilnojamojo turto objektu.

236. Apibendrinant reikia pasakyti, kad investicijų valdymo (t. y. portfelio valdymo) nereikėtų laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga net tada, kai tos investicijos yra investicijos į nekilnojamąjį turtą.

49 Žr. ESTT sprendimo *Deutsche Bank AG*, C-44/11, 54 punktą.

2.4.17. Tarpininkavimas sudarant sandorius dėl nekilnojamojo turto (31a straipsnio 2 dalies p punktas ir 31a straipsnio 3 dalies d punktas)

31a straipsnio 2 dalies p punktas: **tarpininkavimui, susijusiam su nekilnojamojo turto pardavimu arba nuoma** ir tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymu arba perleidimu, išskyrus 3 dalies d punkte nurodytą tarpininkavimą;

31a straipsnio 3 dalies d punktas: **tarpininkavimui** teikiant **apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose** ar kitose panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, jeigu tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai;

2.4.17.1. Kokia tarpininkavimo veikla laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu? Kokia yra 31a straipsnio 2 dalies p punkto taikymo sritis?

237. 31a straipsnio 2 dalies p punktas taikomas tik tarpininkavimui parduodant arba išnuomojant nekilnojamąjį turtą (dėl nekilnojamojo turto nuomos apibrėžties žr. 2.4.9.1 punktą) ir tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą nustatymui arba perleidimui (kuris vyksta, pavyzdžiui, tada, kai nustatoma arba perleidžiama teisė naudotis keliu, esančiu kam nors kitam priklausančio nekilnojamojo turto teritorijoje). Tarpininkavimui parduodant, nustatant arba perleidžiant akcijas arba teises, kurių turėtojui suteikiamos *de jure* arba *de facto* nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės arba valdymo teisės, netaikomos "tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą perdavimo" sąlygos (daugiau apie tai skaitykite 2.4.18 punkte).

238. Turint omenyje, kad nacionalinėje civilinėje teisėje tarpininkavimui ir susijusiems sandoriams apibūdinti vartojamos labai skirtingos sąvokos, tokiomis sąvokomis nereikėtų remtis vertinant, ar paslaugai taikomas 31a straipsnio 2 dalies p punktas.

2.4.17.2. Ar 31a straipsnio 2 dalies p punktas taikomas tik nekilnojamojo turto agentų tarpininkavimui, ar ir bet kokiam teikiant tarpininkavimo paslaugas dalyvaujančiam asmeniui?

239. Į PVM direktyvos 47 straipsnio taikymo sritį aiškiai įtrauktos ekspertų ir nekilnojamojo turto agentų paslaugos. Vis dėlto tarpininkavimas, kuriam taikomas 31a straipsnio 2 dalies p punktas, apima ne tik šių dviejų sričių profesionalų teikiamas paslaugas. Šioje nuostatoje nurodytas paslaugas gali teikti ir kiti fiziniai arba juridiniai asmenys, kurie nėra ekspertai ar nekilnojamojo turto agentai.

240. Tai patvirtina pažodinė PVM direktyvos 47 straipsnio formuluotė, iš kurios aišku, kad jis taikomas ne vien konkretiems verslams ar profesijoms. Taigi, kitų profesijų specialistams, kaip antai, pavyzdžiui, turto valdytojui arba nekilnojamojo turto brokeriui, 31a straipsnio 2 dalies p punktas neturėtų būti netaikomas vien todėl, kad jie nėra aiškiai paminėti PVM direktyvos 47 straipsnyje. Lemiamą reikšmę turi ne tarpininko profesija, o jo faktiškai teikiamų paslaugų pobūdis.

2.4.17.3. Ar 31a straipsnio 2 dalies p punktas taikomas teikiamoms paslaugoms ir tuo atveju, kai nekilnojamasis turtas neparduodamas, neišnuomojamas, nenustatomos arba neperleidžiamos tam tikros teisės ar daiktinė teisė į nekilnojamąjį turtą?

241. 31a straipsnio 2 dalies p punktas taikomas net ir tada, kai nekilnojamasis turtas galiausiai neparduodamas, neišnuomojamas, nenustatomos arba neperleidžiamos tam tikros teisės ar daiktinė teisė į tą nekilnojamąjį turtą.

2.4.17.4. Kodėl 31a straipsnio 3 dalies d punkte akcentuojama sąlyga „jeigu tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai"?

242. 31 straipsnyje nustatyta, kad tarpininkavimui pagal nuostatą dėl apgyvendinimo paslaugų, teikiamų viešbučių ir panašiuose sektoriuose, kai tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai, taikomas PVM direktyvos 44 straipsnis[50] arba 46 straipsnis[51]. Kitaip tariant, 31 straipsnyje nurodytoms paslaugoms PVM direktyvos 47 straipsnis netaikomas.

243. Taigi, kad nebūtų prieštaravimo, pagal 31a straipsnio 3 dalies d punktą paslaugoms, susijusioms su nekilnojamuoju turtu, nepriskiriamas tarpininkavimas teikiant apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose arba kitose panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, jeigu tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai.

244. Reikėtų pabrėžti, kad kai apmokestinamasis asmuo veikia savo vardu, jis laikomas ne tarpininku, o paslaugų teikėju pagal PVM direktyvos 28 straipsnį (arba, kai taikoma, 306 ir tolesnius straipsnius). Todėl tokiam paslaugų teikimui 31a straipsnio 3 dalies d punktas netaikomas.

2.4.17.5. Kaip reikėtų vertinti tokias situacijas, kai į 31a straipsnio 2 dalies p punkte nurodytas tarpininkavimo paslaugas įeina įvairūs elementai (kaip antai tyrimai, ryšių užmezgimas, interneto svetainių kūrimas, pardavėjų ir pirkėjų paieška ir turto ypatybių analizė)?

245. Gali būti taip, kad įmonė, teikianti tarpininkavimo paslaugas, kartu teikia ir kitokias paslaugas. Jei teikiamos sudėtinės paslaugos, kiekvieną tokį atvejį reikia vertinti pagal jo paties ypatumus. Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką, kai sandoris susideda iš kelių elementų, kurie laikomi viena bendra teikiama paslauga, reikia nustatyti, kuri paslauga yra pagrindinė. Tik tada, kai nustatoma, kad pagrindinis elementas yra tarpininkavimas parduodant ar išnuomojant nekilnojamąjį turtą arba nustatant ar perleidžiant tam tikras teises į nekilnojamąjį turtą ar daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, visai tai paslaugai gali būti taikomas 31a straipsnio 2 dalies p punktas. Tada tas bendras tarpininko paslaugų teikimas laikomas susijusiu su nekilnojamuoju turtu, kaip apibrėžta PVM direktyvos 47 straipsnyje (taip pat žr. 1.6 punktą).

2.4.18. Teisinės paslaugos (31a straipsnio 2 dalies q punktas ir 31a straipsnio 3 dalies h punktas)

31a straipsnio 2 dalies q punktas: **teisinėms paslaugoms, susijusioms su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu**, tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymu ar perleidimu, kaip antai notaro darbas arba nekilnojamojo turto pardavimo arba pirkimo sutarčių rengimu, net jei pagrindinis sandoris, kuriuo teisiškai pakeičiamas turtas, nėra įvykdomas.

31a straipsnio 3 dalies h punktas: teisinėms paslaugoms, išskyrus nurodytąsias 2 dalies q punkte, susijusioms su sutartimis, įskaitant konsultacijas dėl sutarties sąlygų, kaip perleisti nekilnojamąjį turtą arba užtikrinti tokios sutarties vykdymą arba įrodyti tokios sutarties buvimą, kai tokios paslaugos nėra susijusios su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu.

50 Paslaugų teikimo įmonėms atvejais tai ta vieta, kurioje yra klientas.

51 Paslaugų teikimo vartotojams atvejais tai ta vieta, kurioje apmokestinamas pagrindinis sandoris.

2.4.18.1. Pagal kokius kriterijus turi būti nustatoma, kada paslaugai taikomas 31a straipsnio 2 dalies q punktas arba 31a straipsnio 3 dalies h punktas?

246. Didelė advokatų ir kitų teisinių paslaugų teikėjų darbo dalis gali būti susijusi su žeme, pastatais ir kitų rūšių nekilnojamuoju turtu[52], tačiau tik kai kuriais aiškiai apibrėžtais atvejais teisinės paslaugos gali būti laikomos pakankamai tiesiogiai susijusiomis su nekilnojamuoju turtu.

247. Kad teisinėms paslaugoms būtų taikomas 31a straipsnio 2 dalies q punktas (taigi joms būtų taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis), jos turi būti susijusios su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu ar tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą nustatymu arba perleidimu[53].

248. Be to, 31a straipsnio 3 dalies h punkte nustatyta, kad teisinėms paslaugoms, kurios neįtrauktos į 31a straipsnio 2 dalies q punktą, PVM direktyvos 47 straipsnis netaikomas, kai tokios paslaugos nėra konkrečiai susijusios su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu. Visų pirma 31a straipsnio 3 dalies h punkte minimi šie atvejai: konsultacijos dėl nekilnojamojo turto perleidimo sutarties sąlygų, tokios sutarties vykdymo užtikrinimas arba jos buvimo įrodymas.

249. Siekiant nustatyti šių dviejų nuostatų skiriamąją liniją, reikėtų atkreipti dėmesį į 31a straipsnio 2 dalies q punkte nurodytas situacijas.

250. 31a straipsnio 2 dalies q punktas taikomas teisinėms paslaugoms, susijusioms su:

- nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu;
- tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymu arba perleidimu;
- daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymu arba perleidimu.

251. 31a straipsnio 2 dalies q punktas taikomas net tada, kai pagrindinis sandoris, kuriuo teisiškai pakeičiamas turtas, neįvykdomas (t. y. turto teisinis statusas faktiškai nekinta).

252. Šioje nuostatoje pateikti du teisinių paslaugų, kurioms taikomas 31a straipsnio 2 dalies q punktas, pavyzdžiai: notaro darbas ir nekilnojamojo turto pardavimo arba pirkimo sutarties rengimas. Tačiau reikėtų turėti omenyje, kad teisinės paslaugos, susijusios su teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu, gali būti ir kitokių formų, kaip antai, pavyzdžiui, teisinės paslaugos, susijusios su turto investicijomis, likvidavimu (gaunant likvidavimo kvotą kaip turtą), statybos sutarčių rengimu, nuomos sutartimis arba nekilnojamojo turto padalijimu nutraukiant santuoką.

253. Teisinių paslaugų, kurios galėtų turėti ryšį su nekilnojamuoju turtu, esama labai įvairių. Tačiau susijusiomis su nekilnojamuoju turtu reikėtų laikyti tik tas teisines paslaugas, kurios siejasi su vienu iš trijų 31a straipsnio 2 dalies q punkte

52 Žr., pavyzdžiui, ESTT sprendimo *Heger Rudi*, C-166/05, 23 ir 24 punktus ir Sprendimo *RCI Europe*, C-37/08, 36 punktą.

53 Daiktinių teisių sąvoka kai kuriose nacionalinėse sistemose gali būti nevartojama. Būtų pravartu turėti apmokestinamiesiems asmenims nacionaliniu lygmeniu skirtas gaires, kuriose būtų paaiškinta, kurios nacionalinės sąvokos įeina į daiktinių teisių sampratą, siekiant, kad apmokestinamieji asmenys galėtų teisingai taikyti PVM įgyvendinimo reglamento nuostatas. Dvigubo apmokestinimo arba visiško neapmokestinimo atveju reikėtų konsultuotis su PVM komitetu.

nurodytų dalykų. Tai reiškia, kad 31a straipsnio 2 dalies q punktas taikomas tik tokioms teisinėms paslaugoms, kurios siejasi su teisiniu turto keitimu. Taigi, teisinių paslaugų, susijusių su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu, kuris įvyko kada nors praeityje (t. y. paslauga nesusijusi su dabartiniu arba potencialiu sandoriu), negalima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu. Tokį požiūrį patvirtina tai, kad paskutinėje šios nuostatos dalyje minimas teisinis sandoris, kuriuo keičiamas teisinis turto statusas (net jei galiausiai jis nėra įvykdomas).

254. Taigi, teisinių paslaugų, kurioms 31a straipsnio 2 dalies q punktas netaikomas, pavyzdžiai yra: teisinės konsultacijos dėl sutarties sąlygų ar su turtu susijusio bylinėjimosi; konsultavimas dėl kapitalo apmokestinimo lengvatos padėties konkretaus turto atžvilgiu; teisinis konsultavimas dėl nekilnojamojo turto perleidimo mokesčių; teisinės paslaugos, susijusios su teisių į įkeistą ir hipotekinį turtą suteikimu, arba su nemokumo bylomis susijusios paslaugos.

255. Vienintelė šios taisyklės išimtis būtų atvejai, kai tokios paslaugos siejasi su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu ar tam tikrų teisių arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą nustatymu arba perleidimu (nepriklausomai nuo to, ar jis laikomas materialiuoju turtu, ar ne)[54].

2.4.18.2. Ar teisinės paslaugos, kurios siejasi su nuomos arba išperkamosios nuomos sutarčių sudarymu, laikomos susijusiomis su nekilnojamuoju turtu?

256. Kai teisinės paslaugos apima sutarties (kaip antai nuomos arba išperkamosios nuomos sutarties) sudarymą ir sudarant tokią sutartį būtų nustatyta ar perleista tam tikra teisė arba daiktinės teisės į nekilnojamąjį turtą, reikėtų manyti, kad toms paslaugoms taikomas 31a straipsnio 2 dalies q punktas.

257. Be to, tuo atveju, kai tam tikroje valstybėje narėje nekilnojamojo turto nuomos ar išperkamosios nuomos sutartis nebūtų laikoma tam tikrų teisių ar daiktinių teisių į jį nustatymu ar perleidimu, turėtų būti taikomas 31a straipsnio 1 dalies kriterijus siekiant patikrinti, ar teisines paslaugas, kurios siejasi su šių dviejų rūšių sutartimis, vis vien reikėtų laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu. Kadangi teisinės paslaugos, teikiamos sudarant tokias nuomos ar išperkamosios nuomos sutartis, paprastai siejamos su nekilnojamuoju turtu ir jomis siekiama teisiškai jį pakeisti, jas reikėtų laikyti pakankamai tiesiogiai susijusiomis su nekilnojamuoju turtu, taigi joms taikytinas PVM direktyvos 47 straipsnis. Tik tada, kai nuomos ar išperkamosios nuomos sutartys yra visiškai nesusijusios su nekilnojamuoju turtu, galima manyti, kad dėl tokių sutarčių teikiamos teisinės paslaugos nėra pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu.

258. Svarbu (ypač vadovaujantis suderintu valstybių narių požiūriu), kad su nuomos ir išperkamosios nuomos sutartimis tiesiogiai susijusios teisinės paslaugos būtų vienodai vertinamos visoje Europos Sąjungoje ir būtų apmokestinamos toje valstybėje narėje, kurioje yra nekilnojamasis turtas.

2.4.18.3. Kaip suprasti terminą „teisinis pakeitimas" pagal 31a straipsnio 2 dalies q punktą?

259. Teisinis pakeitimas, minimas 31a straipsnio 2 dalies q punkte, reiškia tik tame punkte nurodytus pakeitimus, t. y. nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimą, tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymą arba perleidimą ir daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymą arba perleidimą. Taigi, kitokio pobūdžio teisiniams pakeitimams ši nuostata netaikoma.

54 Žr. 1.6 punktą dėl susietų paslaugų traktavimo.

2.4.18.4. Ar 31a straipsnio 2 dalies q punktas apima tik advokatų ir notarų teikiamas teisines paslaugas?

260. 31a straipsnio 2 dalies q punkte minimos teisinės paslaugos, tačiau konkrečiai nenurodyta, kokių profesijų specialistai turėtų teikti šias paslaugas. Todėl šios nuostatos negalima netaikyti kitų profesijų specialistams, kurie nėra advokatai arba notarai. Lemiamas kriterijus yra tai, kad teisines paslaugas teikiantis asmuo turi būti apmokestinamasis asmuo ir šios paslaugos turi tiesiogiai sietis su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu ar tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) perleidimu.

2.4.18.5. Ką reiškia 31a straipsnio 2 dalies q punkto žodžiai „tam tikros teisės"?

261. 31a straipsnio 2 dalies q punkte minimas „tam tikrų teisių" į nekilnojamąjį turtą nustatymas arba perleidimas. Reikia pripažinti, kad tokia formuluote siekiama aprėpti skirtingas įvairiose valstybėse narėse vartojamas teisių į nekilnojamąjį turtą sąvokas.

262. Todėl 31a straipsnio 2 dalies q punkto negalima skaityti atskirai nuo PVM direktyvos 15 straipsnio 2 dalies[55].

263. 31a straipsnio 2 dalies q punktas taikomas tik „tam tikroms teisėms į nekilnojamąjį turtą" ir „daiktinėms teisėms į nekilnojamąjį turtą" (nepriklausomai nuo to, ar valstybės narės pasinaudojo PVM direktyvos 15 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe jas laikyti materialiuoju turtu).

264. PVM direktyvos 15 straipsnio 2 dalies c punkte minimos „akcijoms lygiavertės turtinės teisės, pagal kurias jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikiamos nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teisės", neįeina į „tam tikrų teisių" sampratą 31a straipsnio 2 dalies q punkte.

265. Abejotinu atveju, kai teisinėms paslaugoms netaikomas nei 31a straipsnio 2 dalies q punktas, nei 31a straipsnio 3 dalies h punktas, reikėtų atlikti vertinimą siekiant nustatyti, ar paslauga atitinka 31a straipsnio 1 dalies apibrėžties kriterijus (daugiau apie tai skaitykite 2.3 punkte).

2.4.18.6. Ar konsultavimo paslaugas, kurias teikiant reikia lankytis turto buvimo vietoje arba kurios susijusios su konkrečiu nekilnojamojo turto objektu, galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu pagal 31a straipsnio 2 dalies q punktą?

266. Kaip minėta pirmiau, pagal 2.4.18.1 punktą konsultavimo paslaugoms paprastai neturėtų būti laikyti taikomas į 31a straipsnio 2 dalies q punktas. Poreikis teikiant teisinę paslaugą lankytis nekilnojamojo turto buvimo vietoje neturi reikšmės 31a straipsnio 2 dalies q punkto taikymui.

2.4.18.7. Ar teisines paslaugas, kurios siejasi su nekilnojamojo turto pirkimo finansavimu, arba investavimo konsultacines paslaugas galima laikyti susijusiomis su nekilnojamuoju turtu?

267. Nei teisinių paslaugų, susijusių su nekilnojamojo turto pirkimo finansavimu, nei investavimo konsultacinių paslaugų negalima laikyti susijusiomis su

55 Šia nuostata valstybėms narėms paliekama galimybė plačiau taikyti materialiojo turto sąvoką tam tikroms teisėms į nekilnojamąjį turtą, daiktinėms teisėms, kurių turėtojui suteikiama teisė naudotis nekilnojamuoju turtu, ir nekilnojamojo turto akcijoms arba teisėms, prilygstančioms akcijoms, kurių turėtojui suteikiamos *de jure* arba *de facto* nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės arba valdymo teisės.

nekilnojamuoju turtu, nes jomis nėra tiesiogiai siekiama perleisti nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą ar nustatyti arba perleisti tam tikras teises į nekilnojamąjį turtą arba daiktines teises į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu).

2.4.19. Reklamos paslaugos (31a straipsnio 3 dalies c punktas)

31a straipsnio 3 dalis. 1 dalis netaikoma:

c) reklamos teikimui, net jai tai susiję su nekilnojamojo turto naudojimu;

2.4.19.1. Ką reiškia „reklamos teikimas" pagal 31a straipsnio 3 dalies c punktą?

268. Reklamos paslaugos gali būti teikiamos labai įvairiais būdais ir naudojant įvairias fizines pagalbines priemones. Nekilnojamasis turtas gali būti viena iš potencialių pagalbinių priemonių teikiant šio pobūdžio paslaugas. Kai taip yra, kyla klausimas, ar pakanka naudoti nekilnojamąjį turtą (kaip antai sienas arba skelbimų lentas) kaip fizinę pagalbinę priemonę teikiant tokią paslaugą, kad ši paslauga būtų laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu.

269. 31a straipsnio 3 dalies c punkte nustatyta, kad reklamos paslaugos nelaikomos su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis net tada, kai jas teikiant naudojamas nekilnojamasis turtas.

270. Tai galima paaiškinti tuo, kad pagal pirmiau apibūdintą scenarijų nekilnojamasis turtas (siena arba skelbimų lenta) tėra pagalbinė tos paslaugos teikimo priemonė, o ne tos paslaugos objektas. Tos paslaugos objektas yra tam tikro produkto reklama. Todėl ta reklamos paslauga nėra pakankamai tiesiogiai susijusi su nekilnojamuoju turtu, kad būtų taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis, nepaisant to, koks produktas reklamuojamas (pvz., net ir tuo atveju, kai reklamuojamas parduodamas namas ar butas).

271. Reklamos paslaugų teikimo, žinoma, nereikėtų painioti su nuomos paslauga, kai turto savininkas išnuomoja nekilnojamąjį turtą reklamos bendrovei, kuri naudojasi šiuo turtu kaip vieta reklamai. Šiame pavyzdyje minimi dvejopi atskiri sutartiniai santykiai. Pirma, teikiama nekilnojamojo turto nuomos paslauga, kuri laikoma su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga. Antra, reklamos bendrovė vėliau teikia reklamos paslaugą savo klientui, kuri nelaikoma su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga.

2.4.19.2. Ar 31a straipsnio 3 dalies c punktas taikomas ir tais atvejais, kai vykdant reklamos veiklą reikia fiziškai pakeisti nekilnojamąjį turtą, kaip antai nudažyti pastato dalį?

272. 31a straipsnio 3 dalies c punkto formuluotėje neskiriamos įvairios reklamos formos ir metodai. Kadangi svarbiausias klausimas yra tai, ar nekilnojamasis turtas yra tos paslaugos objektas, ar ne, ir atsakymas į šį klausimą yra toks pats nepriklausomai nuo reklamos metodo, reikėtų manyti, kad 31a straipsnio 3 dalies c punktas taikomas net tada, kai teikiant paslaugą reikia nudažyti pastato dalį.

273. Nepaisant to, kaip nurodyta 271 punkte, kiekvienos sutarties atvejį reikia įvertinti atskirai. Pavyzdžiui, jeigu reklamos bendrovė teikia reklamos paslaugą, kurią teikiant reikia nudažyti sieną, ši paslauga nėra susijusi su nekilnojamuoju turtu ir šios reklamos bendrovės kliento mokėtinas PVM turėtų būti nustatytas pagal atitinkamas bendrąsias taisykles. Tačiau jeigu reklamos bendrovė sudaro atskirą sutartį su subrangovu, kuris faktiškai nudažys sieną šios reklamos bendrovės užsakymu, to dažytojo teikiama paslauga reklamos bendrovei yra su nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga, todėl tas dažytojas turės nustatyti

mokėtiną PVM tos jurisdikciją turinčios šalies ar teritorijos, kurioje yra nekilnojamasis turtas.

2.4.20. Vietos stendui suteikimas kartu su kitomis susijusiomis paslaugomis (31a straipsnio 3 dalies e punktas)

31a straipsnio 3 dalis. 1 dalis netaikoma:

e) **vietos stendui suteikimui mugėje ar parodoje kartu su kitomis susijusiomis paslaugomis**, kad mugės ar parodos dalyvis galėtų rodyti savo eksponatus, pavyzdžiui, stendo dizainui, eksponatų pervežimui ir saugojimui, aprūpinimui mašinomis, laidų tiesimui, draudimui ir reklamai;

2.4.20.1. Kokia yra 31a straipsnio 3 dalies e punkto taikymo sritis?

274. 31a straipsnio 3 dalies e punktas taikomas tokiais atvejais, kai kartu su vietos stendui suteikimu mugėje ar parodoje teikiamos ir kitos susijusios paslaugos, ir tokios paslaugos laikomos nesusijusiomis su nekilnojamuoju turtu.

275. Net jeigu suteikiant vietą stendui kartu teikiama tik viena susijusi paslauga ir šios paslaugos teikiamos visos kartu kaip paslaugų paketas, to pakanka, kad tokios paslaugos teikimui būtų taikomas 31a straipsnio 3 dalies e punktas, t. y. ji būtų laikoma su nekilnojamuoju turtu nesusijusia paslauga. Tokio požiūrio būtina laikytis siekiant užtikrinti suderintą šios nuostatos taikymą visoje ES, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo arba visiško neapmokestinimo.

276. Yra trys svarbūs kriterijai, kuriuos visus kartu turi atitikti paslauga, kad būtų laikoma nesusijusia su nekilnojamuoju turtu pagal 31a straipsnio 3 dalies e punktą:

   i) vietos stendui suteikimas;

   ii) vienos arba daugiau susijusių paslaugų teikimas;

   iii) šios susijusios paslaugos turi būti tokios, kad parodos dalyvis galėtų rodyti savo eksponatus ir reklamuoti savo paslaugas arba produktus.

2.4.20.2. Kaip reikia apibrėžti „vietos stendui suteikimą" pagal 31a straipsnio 3 dalies e punktą?

277. Vietos stendui suteikimas yra laikinas leidimas parodos dalyviui naudotis tam tikru jam skirtu plotu ir (arba) kilnojamuoju statiniu (pavyzdžiui, palapine, kiosku arba prekystaliu) dalyvaujant parodoje arba mugėje. Ši paslauga laikoma nesusijusia su nekilnojamuoju turtu pagal 31a straipsnio 3 dalies e punktą tiek, kiek to stendo vieta suteikiama „kartu su kitomis susijusiomis paslaugomis", t. y. tiek, kiek jos teikėjas teikia ne vien tuščią plotą, bet ir kompleksines paslaugas, reikalingas, kad parodos dalyvis galėtų laikinai reklamuoti savo produktus arba veiklą.

278. Todėl taikant 31a straipsnio 3 dalies e punktą reikėtų skirti vien nekilnojamojo turto nuomą (kuri pagal 31a straipsnio 2 dalies h punktą laikoma susijusia su nekilnojamuoju turtu) nuo vietos stendui suteikimo kartu su kitų susijusių paslaugų teikimu, kad parodos dalyvis galėtų rodyti savo eksponatus (šios paslaugos laikomos nesusijusiomis su nekilnojamuoju turtu pagal 31a straipsnio 3 dalies e punktą).

279. Skiriant šiuos du skirtingus scenarijus reikėtų atsižvelgti į visas faktines sandorio aplinkybes, įskaitant paslaugas, kurių teikimas numanomas pagal sutartį, tokias kaip elektros energijos tiekimas, interneto ryšys, šildymas, oro kondicionavimas ir t. t.

280. Pagal 31a straipsnio 3 dalies e punktą kitomis susijusiomis paslaugomis, teikiamomis kartu su vieta stendui, parodos dalyviui turėtų būti sudaromos sąlygos rodyti savo eksponatus. Nurodytos paslaugos apima stendo projektavimą, eksponatų gabenimą ir saugojimą, mašinų tiekimą, laidų tiesimą, draudimą ir reklamą. Tai tik orientacinis, o ne išsamus sąrašas. 31a straipsnio 3 dalies e punkte minimos susijusios paslaugos galėtų būti ir kitokio pobūdžio paslaugos, jeigu jomis parodos dalyviui būtų suteikiama galimybė rodyti savo eksponatus.

281. Paslaugos turėtų būti laikomos kitomis susijusiomis paslaugomis suteikiant vietą stendui pagal 31a straipsnio 3 dalies e punktą nepriklausomai nuo to, ar jos teikiamos pagal vieną sutartį (pagal kurią suteikiama vieta stendui), ar pagal atskiras sutartis, sudaromas su tuo pačiu paslaugų teikėju. Paslaugų teikimo vietos taisyklių taikymo neturėtų būti įmanoma išvengti pakeičiant sutarties sąlygas taip, kad apmokestinimas netektų tai jurisdikcijai.

2.4.21. Nekilnojamojo turto darbams atlikti skirtos įrangos tiekimas (31b straipsnis)

31b straipsnis

Kai paslaugas įsigyjančiam asmeniui **suteikiama įranga**, kad jis atliktų darbus, susijusius su nekilnojamuoju turtu, toks sandoris **yra paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, teikimas, tik jeigu teikėjas prisiima atsakomybę** už darbų atlikimą.

Laikoma, kad teikėjas, kuris aprūpina paslaugas įsigyjantį asmenį įranga ir jai eksploatuoti reikalingais darbuotojais, kad šis atliktų darbus, **prisiėmė atsakomybę už tų darbų atlikimą.** Prielaida, kad teikėjas yra atsakingas už darbų atlikimą, **gali būti nuginčyta bet kuriais susijusiais** faktiniais ar teisiniais **įrodymais**.

282. 31b straipsnyje nustatyta, kad įrangos nuoma (su darbuotojais ar be jų) paslaugas įsigyjančiam asmeniui, kad jis atliktų su nekilnojamuoju turtu susijusius darbus, laikoma su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga tik tuo atveju, jeigu jos teikėjas prisiima atsakomybę už darbų atlikimą. Kai įranga suteikiama paslaugas įsigyjančiam asmeniui naudoti kartu su jai eksploatuoti reikalingais darbuotojais, daroma prielaida, kad tos įrangos tiekėjas prisiėmė tokią atsakomybę. Tokiu atveju paslauga turi būti apmokestinama toje šalyje, kurioje yra tas nekilnojamasis turtas.

283. Įprastas scenarijaus, pagal kurį galėtų būti taikoma ši nuostata, pavyzdys yra pastato statybos, remonto arba valymo darbams skirtų pastolių naudojimas. Jei tokiais pastoliais paprasčiausiai leidžiama naudotis klientui arba jie jam išnuomojami, šios nuomos paslaugos netinka laikyti su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga. Tačiau jeigu pastolių tiekėjas prisiima atsakomybę už darbų (pvz., pastato statybos, remonto arba valymo) atlikimą, ypač todėl, kad pats skyrė pakankamai darbuotojų šiems darbams atlikti, tokia paslauga laikoma su nekilnojamuoju turtu susijusia paslauga.

284. Bet kokiu atveju prielaidą dėl įrangos tiekėjo atsakomybės, kaip numatyta 31b straipsnyje, galima paneigti bet kokiais susijusiais faktiniais arba teisiniais įrodymais. Iš sutarties sąlygų paprastai galima sužinoti svarbių faktų apie tą asmenį, kuriam tenka atsakomybė pagal tą sutartį.

PRIEDAS
ATITINKAMŲ TEISĖS AKTŲ IŠTRAUKOS

TARYBOS DIREKTYVA 2006/112/EB (jau taikoma nuostata)

47 straipsnis. Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimas

Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų, įskaitant ekspertų ir nekilnojamojo turto agentų paslaugas, apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, teisės naudoti nekilnojamąjį turtą suteikimą 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.

TARYBOS ĮGYVENDINIMO REGLAMENTAS (ES) NR. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta (nuostatos, įsigaliosiančios 2017 m. sausio 1 d.)

13b straipsnis

Taikant Direktyvą 2006/112/EB „nekilnojamasis turtas" yra:

a) bet kuris konkretus žemės plotas ant žemės paviršiaus ar po juo, kurio nuosavybės ir valdymo teisės gali būti sukurtos;

b) bet kuris pastatas ar konstrukcija, įtvirtinti ant žemės arba žemėje virš arba žemiau jūros lygio, kurių negalima lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą;

c) bet kuris sumontuotas daiktas, kuris yra pastato ar konstrukcijos sudedamoji dalis, be kurios pastatas ar konstrukcija būtų neužbaigti, pavyzdžiui, durys, langai, stogai, laiptai ir liftai;

d) bet kuris daiktas, įrenginys ar mašina, stacionariai sumontuoti pastate ar konstrukcijoje, kurių negalima perkelti į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus pastato ar konstrukcijos."

31a straipsnis

1. Su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos, kaip nurodyta Direktyvos 2006/112/EB 47 straipsnyje, yra tik tos paslaugos, kurios yra pakankamai tiesiogiai susijusios su tuo turtu. Laikoma, kad paslaugos yra pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu šiais atvejais:

a) kai jos susijusios su nekilnojamuoju turtu, tas turtas yra paslaugos sudedamoji dalis ir yra būtinas ir esminis teikiamos paslaugos elementas;

b) kai jos teikiamos arba skirtos nekilnojamajam turtui ir jomis siekiama teisiškai arba fiziškai pakeisti tą turtą.

2. 1 dalis visų pirma taikoma:

a) konkrečiam žemės plotui skirtų pastatų ar pastatų dalių planų rengimui, nesvarbu ar pastatas pastatomas, ar ne;

b) priežiūros statybos vietoje ar apsaugos paslaugų teikimui;

c) pastato statybai ant žemės, taip pat su pastatu arba pastato dalimis susijusiems statybos ir griovimo darbams;

d) stacionarių konstrukcijų statybai ant žemės, taip pat su stacionariomis konstrukcijomis, kaip antai dujų, vandens, nuotekų ir pan. vamzdynų sistemomis, susijusiems statybos ir griovimo darbams;

e) su žeme susijusiems darbams, įskaitant žemės ūkio paslaugas, pavyzdžiui, žemės dirbimą, apsėjimą, drėkinimą ir tręšimą;

f) nekilnojamojo turto rizikos ir vientisumo tikrinimui ir vertinimui;

g) nekilnojamojo turto vertės nustatymui, be kita ko, kai tokia paslauga reikalinga draudimo tikslais siekiant nustatyti turto, kaip užstato už paskolą, vertę arba įvertinti riziką ir žalą kilus ginčams;

h) nekilnojamojo turto, išskyrus nurodytąjį 3 dalies c punkte, nuomai, įskaitant prekių saugojimą konkrečioje turto dalyje, kuri skirta išimtinai paslaugas įsigyjančiam asmeniui naudoti;

i) apgyvendinimo paslaugų teikimui viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose sektoriuose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, įskaitant teisę apsistoti konkrečioje vietoje dėl pakaitinio naudojimosi teisų pasikeitimo ir pan.;

j) teisių, išskyrus nurodytąsias h ir i punktuose, naudoti visą nekilnojamąjį turtą arba jo dalis suteikimui ar perleidimui, įskaitant leidimą naudoti turto dalį, kaip antai, žvejybos ir medžioklės teisių suteikimą, galimybę patekti į oro uosto laukiamąsias sales arba naudotis infrastruktūra, už kurią imamas mokestis, pavyzdžiui, tiltu arba tuneliu;

k) pastato arba pastato dalių priežiūrai, renovacijai ir remontui, įskaitant tokius darbus kaip valymas, plytelių klojimas, tapetavimas ir parketo klojimas;

l) stacionarių konstrukcijų, kaip antai dujų, vandens, nuotekų ir pan. vamzdynų sistemų, priežiūrai, renovacijai ir remontui;

m) mašinų ar įrenginių instaliavimui ar surinkimui, kai instaliuoti ar surinkti jie laikomi nekilnojamuoju turtu;

n) mašinų ar įrenginių priežiūrai ir remontui, tikrinimui ir priežiūrai, jeigu tos mašinos ar įrenginiai laikomi nekilnojamuoju turtu;

o) turto valdymui, susijusiam su turto savininko arba jo naudai vykdomu komercinės, pramoninės ar gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto eksploatavimu, išskyrus investicijų į nekilnojamąjį turtą, portfelio valdymą, nurodytą 3 dalies g punkte;

p) tarpininkavimui, susijusiam su nekilnojamojo turto pardavimu arba nuoma ir tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymu arba perleidimu, išskyrus 3 dalies d punkte nurodytą tarpininkavimą;

q) teisinėms paslaugoms, susijusioms su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu, tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymu ar perleidimu, kaip antai notaro darbas arba nekilnojamojo turto pardavimo arba pirkimo sutarčių rengimu, net jei pagrindinis sandoris, kuriuo teisiškai pakeičiamas turtas, nėra įvykdomas.

3. 1 dalis netaikoma:

a) konkrečiam žemės plotui neskirtų pastatų ar pastatų dalių planų rengimui;

b) prekių saugojimui nekilnojamame turte, jeigu nei viena konkreti nekilnojamojo turto dalis nėra skirta paslaugas įsigyjančiam asmeniui išimtinai naudoti;

c) reklamos teikimui, net jai tai susiję su nekilnojamojo turto naudojimu;

d) tarpininkavimui teikiant apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose ar kitose panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, jeigu tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai;

e) vietos stendui suteikimui mugėje ar parodoje kartu su kitomis susijusiomis paslaugomis, kad mugės ar parodos dalyvis galėtų rodyti savo eksponatus, pavyzdžiui, stendo dizainui, eksponuotų pervežimui ir saugojimui, aprūpinimui mašinomis, laidų tiesimui, draudimui ir reklamai;

f) mašinų ar įrenginių instaliavimui ar surinkimui, priežiūrai ir remontui, tikrinimui ar priežiūrai, jeigu tos mašinos ar įrenginiai nėra arba netampa nekilnojamojo turto dalimi;

g) investicijų į nekilnojamąjį turtą portfelio valdymui;

h) teisinėms paslaugoms, išskyrus nurodytąsias 2 dalies q punkte, susijusioms su sutartimis, įskaitant konsultacijas dėl sutarties sąlygų, kaip perleisti nekilnojamąjį turtą arba užtikrinti tokios sutarties vykdymą arba įrodyti tokios sutarties buvimą, kai tokios paslaugos nėra susijusios su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu.

31b straipsnis

Kai paslaugas įsigyjančiam asmeniui suteikiama įranga, kad jis atliktų darbus, susijusius su nekilnojamuoju turtu, toks sandoris yra paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu teikimas, tik jeigu teikėjas prisiima atsakomybę už darbų atlikimą.

Laikoma, kad teikėjas, kuris aprūpina paslaugas įsigyjantį asmenį įranga ir jai eksploatuoti reikalingais darbuotojais, kad šis atliktų darbus, prisiėmė atsakomybę už tų darbų atlikimą. Prielaida, kad teikėjas yra atsakingas už darbų atlikimą, gali būti nuginčyta bet kuriais susijusiais faktiniais ar teisiniais įrodymais.