



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. birželio 27 d. \*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 44 ir 47 straipsniai — Vieta, kuri laikoma apmokestinamųjų sandorių atlikimo vieta — Mokestinis priklausomumas — Sąvoka „su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos“ — Kompleksinė tarpvalstybinė prekių sandėliavimo paslauga“

Byloje C-155/12

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2012 m. vasario 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. kovo 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Minister Finansów**

prieš

**RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits ir J.-J. Kasel (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.*, atstovaujamos *radca prawny* W. Varga,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir M. Szpunar,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou ir M. Germani,

— Europos Komisijos, atstovaujamos J. Hottiaux ir C. Soulay,

susipažinęs su 2013 m. sausio 31 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

\* Proceso kalba: lenkų.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, p. 11, toliau – PVM direktyva), 44 ir 47 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Minister Finansów* (Finansų ministras) ir pagal Lenkijos teisę įsteigtos bendrovės *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.* (toliau – RR), apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), dėl to, kur apmokestinimo šiuo mokesčiu tikslais turėtų būti laikoma prekių sandėliavimo paslaugos teikimo vieta.

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 44 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

- 4 Šios direktyvos 47 straipsnyje nustatyta:

„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 nekilnojamas turtas.“

### *Lenkijos teisė*

- 5 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*) (Dz. U. Nr. 54, pozicija 535) 5 straipsnio 1 dalies 1 punkto redakcijoje, taikytinoje pagrindinėje byloje (toliau – PVM įstatymas), numatyta, kad šalies teritorijoje atliekamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas apmokestinamas PVM.
- 6 PVM įstatymo 8 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatyta:

„1. 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte minimas paslaugų teikimas suprantamas kaip bet koks fiziniam, juridiniam ar juridinio asmens statuso neturinčiam subjektui atliekama paslauga, kuri nėra prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal 7 straipsnį, įskaitant:

- 1) teisių į nematerialųjį ar teisinį turtą perleidimą, neatsižvelgiant į šio veiksmo teisinę formą;
- 2) įsipareigojimą susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar padėtį;
- 3) paslaugų atlikimą vykdančios valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba pagal įstatymą.

<...>

4. Nustatant paslaugų teikimo vietą paslaugos yra identifikuojamos remiantis statistine klasifikacija, jei teisės nuostatose ar jų pagrindu priimtose įgyvendinimo nuostatose toms paslaugoms yra priskirti statistikos simboliai.“

- 7 Pagal PVM įstatymo 28b straipsnio 1 dalį paslaugos teikimo vieta, kai ji teikiama apmokestinamam paslaugos gavėjui, yra vieta, kur yra jo buveinė arba gyvenamoji vieta, atsižvelgiant į 2-4 dalis ir 28e straipsnį, 28f straipsnio 1 dalį, 28g straipsnio 1 dalį, 28i, 28j bei 28n straipsnius.
- 8 Pagal PVM įstatymo 28b straipsnio 2 dalį, jei paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei jo buveinė ar nuolatinė gyvenamoji vieta, tą paslaugų teikimo vieta yra nuolatinio padalinio buvimo vieta.
- 9 PVM įstatymo 28e straipsnio 1 dalies tekstas yra toks:

„Su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų, įskaitant ekspertų, nekilnojamojo turto agentų, apgyvendinimo viešbučiuose ar panašios paskirties įstaigose, pvz., poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, paslaugas, nekilnojamojo turto uzufuktą ir naudojimą, statybos darbų organizavimo ir koordinavimo paslaugas, pvz., architektų ir statybos priežiūros paslaugas, teikimo vieta yra nekilnojamojo turto buvimo vieta.“

#### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

- 10 Vykdydama savo ekonominę veiklą RR teikia PVM apmokestinamiems ūkio subjektams, kurių buveinės yra kitose nei Lenkijos Respublika valstybėse narėse, kompleksinę prekių sandėliavimo paslaugą. Ji apima, be kita ko, prekių priėmimą į sandėlį, jų padėjimą į atitinkamas sandėlio lentynas, prekių saugojimą, pakavimą kliento naudai, jų išdavimą, iškrovimą ir pakrovimą. Be to, kai kurių kontrahentų, kurie tiekia prekes informatikos concernams, atveju ši paslauga apima gautų supakuotų prekių perpakavimą į atskiras pakuotes. Sandėliavimo erdvės suteikimas yra tik vienas iš daugelio RR administruojamos logistikos procedūros elementų. Be to, teikdama šią paslaugą ji naudojami savo darbuotojais ir pakavimo medžiaga, o išlaidos jiems yra įtraukiamos į atlyginimą už paslaugą. Sandėliavimo paslaugą užsakantys RR kontrahentai neturi Lenkijos teritorijoje buveinės ar nuolatinio padalinio.
- 11 2010 m. kovo 25 d. RR pateikė prašymą dėl rašytinio išaiškinimo individualiu apmokestinimo PVM atveju, susijusiu su sandėliavimo paslaugų teikimo vietos nustatymu. Pasak šios bendrovės, tokių paslaugų, kokias ji teikia, teikimo vieta turi būti laikoma vieta, kur yra paslaugų gavėjo buveinė. Todėl RR siūlomos paslaugos neturi būti apmokestinamos PVM Lenkijoje. Konkrečiai kalbant, kompleksinės prekių sandėliavimo paslaugos negalima laikyti susijusia su nekilnojamuoju turtu. Iš tikrųjų šalys ketina ne suteikti paslaugos gavėjui teisę naudotis sandėliavimo patalpa, o tik leisti jam laikyti prekes nekeičiant jų pavidalo ir užtikrinti visų su tuo susijusių papildomų paslaugų teikimą.
- 12 Tačiau 2010 m. birželio 8 d. individualiame išaiškinyje Lenkijos mokesčių administratorius, atstovaujamas *Minister Finansów*, manė, kad prekių sandėliavimo paslaugos yra susijusios su nekilnojamuoju turtu, todėl joms taikomas PVM įstatymo 28e straipsnis. Tokiomis aplinkybėmis šių paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur yra nekilnojamasis turtas, naudojamas kaip sandėlis.
- 13 RR padavė skundą dėl šio individualaus išaiškinimo ir teigė, kad *Minister Finansów* palaikomas PVM įstatymo 28e straipsnio aiškinimas neatitinka PVM direktyvos 47 straipsnio teksto ir aiškinimo, kad jis prieštarauja Sąjungos teisės nuoseklumo principui ir kvestionuoja vienodą šios teisės aiškinimą

valstybėse narėse. Pagal šios direktyvos nuostatas paslaugų teikimas, susijęs su nekilnojamoju turtu, yra paslaugos dėl to nekilnojamojo turto. Tačiau taip tikrai nėra pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų atveju.

- 14 2010 m. lapkričio 25 d. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Lodzės vaivadijos administracinis teismas) skundą tenkino ir nusprendė, kad RR teikiamos paslaugos nėra susijusios su nekilnojamoju turtu. Šio teismo nuomone, šių paslaugų negalima priskirti prie paslaugų kategorijos, apimančios „teisės naudoti nekilnojamąjį turtą suteikimą“, nes RR ir jos kontrahentų sudarytų sutarčių tikslas yra šios įmonės sandėliuose pateiktų prekių aptarnavimas ir aktyvus valdymas. Klientams nėra suteikiama jokia nekilnojamojo turto naudojimo teisė. Esminis tokių paslaugų, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, elementas yra prekės valdymas siekiant leisti klientams ją kuo veiksmingiau parduoti. Be to, toks paslaugų teikimas nėra „pakankamai tiesiogiai susijęs su nekilnojamoju turtu“, kaip tai suprantama Teisingumo Teismo praktikoje (2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Heger*, C-166/05, Rink. p. I-7749), todėl jam negali būti taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis. Tad jei šios paslaugos yra teikiamos ne Lenkijos teritorijoje įsisteigusiems paslaugos gavėjams, jos neturi būti apmokestinamos Lenkijoje.
- 15 Grįsdamas dėl šio sprendimo *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) paduotą kasacinį skundą *Minister Finansów* tvirtino, kad šiuo atveju sandėliavimo paslauga yra pagrindinė ir lemiamą paslauga, o kitos RR siūlomos paslaugos kyla iš pagrindinės paslaugos pobūdžio. Taigi, šios paslaugos ryšys su nekilnojamoju turtu, konkrečiai įvardijamu kaip sandėlis, yra neginčytinas. Vadinas, šios paslaugos apmokestinimo vieta turi būti apibrėžta pagal PVM įstatymo 28e straipsnį, todėl ji yra Lenkijoje.
- 16 Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, iš minėto Sprendimo *Heger*, 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *RCI Europe* (C-37/08, Rink. p. I-7533) ir 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Inter-Mark Group* (C-530/09, Rink. p. I-10675) matyti, kad nustatant, ar paslaugų teikimas yra susijęs su nekilnojamoju turtu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 47 straipsnį, turi būti tenkinamos tam tikros sąlygos. Šiuo atveju tarp nagrinėjamų paslaugų ir nekilnojamojo turto tikrai yra tam tikras ryšys, tačiau jis tik antraeilis.
- 17 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:
- „- Ar [PVM direktyvos] 44 ir 47 straipsnių nuostatas reikia aiškinti taip, kad kompleksinės prekių sandėliavimo paslaugos, apimančios prekių priėmimą į sandėlį, jų padėjimą į atitinkamas sandėlio lentynas, prekių saugojimą kliento naudai, jų išdavimą, iškrovimą ir pakrovimą, o kai kurių klientų atveju – bendroje pakuotėje pristatytų medžiagų perpakavimą į atskiras pakuotes, yra su nekilnojamoju turtu susijusios paslaugos, apmokestinamos nekilnojamojo turto buvimo vietoje, kaip numatyta [PVM direktyvos] 47 straipsnyje,
  - ar vis dėlto reikia pripažinti, kad šios paslaugos apmokestinamos toje vietoje, kur jų gavėjas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, o nesant tokios vietos, – ten, kur yra paslaugų gavėjo nuolatinė gyvenamoji vieta arba kur jis paprastai gyvena, kaip numatyta [PVM direktyvos] 44 straipsnyje?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 47 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kompleksinė sandėliavimo paslauga, apimanti prekių priėmimą į sandėlį, jų padėjimą į atitinkamas sandėlio lentynas, saugojimą, pakavimą,

jų išdavimą, iškrovimą ir pakrovimą, o kai kurių klientų atveju bendroje pakuotėje pristatytų medžiagų perpakavimą į atskiras pakuotes, yra su nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga, kaip suprantama pagal šį straipsnį.

- 19 Siekiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui duoti naudingą atsakymą atsižvelgiant į tai, kad prejudiciniame klausime nurodytas sandoris apima kelis elementus, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar šis sandoris turi būti laikomas sudarytu iš vienos paslaugos, ar iš kelių atskirų ir savarankiškų paslaugų, kurios PVM aspektu turi būti nagrinėjamos atskirai.
- 20 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri paslaugų teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai, todėl atskirai apmokestinami arba atleidžiami nuo mokesčio, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 51 punktą ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, 15 punktą).
- 21 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, teikiamų apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekerings ir OV Bank*, C-41/04, Rink. p. I-9433, 22 punktą ir minėto Sprendimo *Field Fisher Waterhouse* 16 punktą).
- 22 Taip yra, kai vienas ar keli elementai sudaro pagrindinę paslaugą, o vienas ar keli kiti elementai sudaro vieną ar kelias papildomas paslaugas, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarka. Konkrečiai kalbant, paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga (šiuo klausimu žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 30 punktą; 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, Rink. p. I-1457, 54 punktą ir minėto Sprendimo *Field Fisher Waterhouse* 17 punktą).
- 23 Nors tiesa, kad nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo konkrečiu atveju teikia vieną paslaugą, ir pateikti šiuo atžvilgiu galutinį faktų įvertinimą, Teisingumo Teismas gali jam suteikti bet kokias aiškinimo nuorodas, reikalingas išspręsti ginčą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Levob Verzekerings ir OV Bank* 23 punktą ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *X*, C-334/10, 24 punktą).
- 24 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip savo išvados 21-23 punktuose teigia generalinė advokatė, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje prekių sandėliavimas iš principo turi būti laikomas pagrindine paslauga, o priėmimas, padėjimas į lentynas, išdavimas, iškrovimas ir pakrovimas – šalutinėmis. Juk šios atskiros paslaugos iš principo klientui nėra tikslas savaime, tai tik operacijos, leidžiančios jam tinkamai pasinaudoti pagrindine paslauga.
- 25 Vis dėlto dėl supakuotų prekių perpakavimo į atskiras pakuotes reikia pasakyti, kad ši paslauga, kuri yra teikiama tik kai kuriems klientams, turi būti laikoma atskira pagrindine paslauga visais atvejais, kai perpakavimas nėra būtinas siekiant užtikrinti geresnę prekių sandėliavimą.
- 26 Atsižvelgiant į tai, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausime būtų nurodęs šį antrąjį atvejį, toliau vadovaujantis ta pačia logika reikia manyti, kad nagrinėjama kompleksinė sandėliavimo paslauga yra vienas sandoris, kurio pagrindinė paslauga – prekių sandėliavimas.
- 27 Antra, tokiomis aplinkybėmis reikia nustatyti, kokia vieta laikytina šio vieno sandorio atlikimo vieta.
- 28 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos V antraštinėje dalyje dėl apmokestinamųjų sandorių vietos, kaip ir 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas

vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva), kurią PVM direktyva pakeitė, yra 3 skyrius, skirtas paslaugų teikimo vietai, kurio 2 ir 3 skirsniuose, kaip rodo jų pavadinimai, įtvirtintos bendrosios paslaugų apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės ir specialiosios nuostatos, susijusios su specifinių paslaugų teikimu.

- 29 Taigi, prieš nusprendžiant, ar šioje situacijoje tam tikram paslaugų teikimui taikomi PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniai, kuriuose įtvirtintos bendrosios taisyklės, reikia išspręsti klausimą, ar šią situaciją reglamentuoja viena iš 46-59b straipsniuose įtvirtintų specialiųjų nuostatų (pagal analogiją su Šeštąja direktyva žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 21 punktą).
- 30 Šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar tokia sandėliavimo paslauga, kaip antai aprašytoji pagrindinėje byloje, gali patekti į PVM direktyvos 47 straipsnio taikymo sritį.
- 31 Dėl 47 straipsnio teksto, kuris iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto tekstą, reikia konstatuoti, kad sandėliavimo paslaugos nėra paminėtos tarp 47 straipsnyje aiškiai įvardytų paslaugų, todėl remiantis šio straipsnio tekstu negalima daryti išvados, kuri būtų naudinga atsakant į pateiktą klausimą.
- 32 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tik teikiant paslaugas, kurios pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu, taikomas PVM direktyvos 47 straipsnis (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Inter-Mark Group* 30 punktą). Be to, ši sąsaja būdinga visiems šioje nuostatoje išvardytiems paslaugų teikimams (dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto žr. minėto Sprendimo *Heger* 24 punktą).
- 33 Dėl sąvokos „nekilnojamasis turtas“ reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog viena iš tokio turto esminių savybių – ta, kad jis susijęs su apibrėžta valstybės narės, kurioje jis yra, teritorijos dalimi (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Heger* 20 punktą).
- 34 Vadinasi, kaip savo išvados 35 punkte pažymėjo generalinė advokatė, kad paslaugos teikimas patektų į PVM direktyvos 47 straipsnio taikymo sritį, jis turi būti susijęs su aiškiai apibrėžtu nekilnojamuoju turtu.
- 35 Vis dėlto, kadangi daug paslaugų yra vienaip ar kitaip susijusios su nekilnojamuoju turtu, dar reikia, kad paslaugų teikimo objektas būtų pats nekilnojamasis turtas. Taip yra, pavyzdžiui, kai aiškiai apibrėžtas nekilnojamasis turtas turi būti laikomas sudedamąja paslaugų teikimo dalimi dėl to, kad jis yra esminis ir būtinas šio paslaugų teikimo elementas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Heger* 25 punktą).
- 36 Reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 47 straipsnyje išvardytoms paslaugoms, kurios susijusios arba su nekilnojamojo turto naudojimu ar įrengimu arba tokio turto valdymu, įskaitant jo eksploatavimą ir vertinimą, yra būdinga tai, kad pats nekilnojamasis turtas yra paslaugos objektas.
- 37 Remiantis tuo darytina išvada, kad tokia sandėliavimo paslauga, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kuri negali būti laikoma susijusia su nekilnojamojo turto įrengimu, valdymu ir vertinimu, gali patekti į šio 47 straipsnio taikymo sritį tik su sąlyga, kad šios paslaugos gavėjui yra suteikta teisė naudoti visą ar dalį aiškiai apibrėžto nekilnojamojo turto.
- 38 Jei paaiškėtų, kaip savo išvados 42 ir 43 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, 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, ką turi nustatyti nacionaliniai teismai, toks paslaugų teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali patekti į PVM direktyvos 47 straipsnio taikymo sritį.

- 39 Vadinasi, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 47 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kompleksinė sandėliavimo paslauga, apimanti prekių priėmimą į sandėlį, jų padėjimą į atitinkamas sandėlio lentynas, saugojimą, pakavimą, išdavimą, iškrovimą ir pakrovimą, patenka į šio straipsnio taikymo sritį, tik jei sandėliavimas yra pagrindinė vieno sandorio paslauga ir jeigu jos gavėjams suteikiama teisė naudoti visą ar dalį aiškiai apibrėžto nekilnojamojo turto.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 47 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kompleksinė sandėliavimo paslauga, apimanti prekių priėmimą į sandėlį, jų padėjimą į atitinkamas sandėlio lentynas, saugojimą, pakavimą, išdavimą, iškrovimą ir pakrovimą, patenka į šio straipsnio taikymo sritį, tik jei sandėliavimas yra pagrindinė vieno sandorio paslauga ir jeigu jos gavėjams suteikiama teisė naudoti visą ar dalį aiškiai apibrėžto nekilnojamojo turto.**

Parašai.