



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 27. jūnijā \*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 44. un 47. pants — Vieta, kas tiek uzskatīta par ar nodokli apliekamo darījumu sniegšanas vietu — Nodokļu piesaiste — Jēdziens “pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu” — Pārrobežu komplekss preču uzglabāšanas pakalpojums

Lieta C-155/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 8. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 30. martā, tiesvedībā

***Minister Finansów***

pret

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

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Bergere [*M. Berger*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

— Polijas valdības vārdā — *B. Majczyna* un *M. Szpunar*, pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — *K. Paraskevopoulou* un *M. Germani*, pārstāves,

— Eiropas Komisijas vārdā — *J. Hottiaux* un *C. Soulay*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2013. gada 31. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda — poļu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK (OV L 44, 11. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 44. un 47. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Minister Finansów* (finanšu ministrs) un *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “RR”), saskaņā ar Polijas tiesībām dibinātu sabiedrību, pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksātāju, par vietas, kura tiek uzskatīta par preču glabāšanas pakalpojuma sniegšanas vietu, noteikšanu, lai iekasētu PVN.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 44. pantā ir noteikts šādi:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgas iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese [dzīvesvieta] vai parastā uzturēšanās vieta.”

- 4 Minētās direktīvas 47. pantā ir noteikts šādi:

“Pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, tostarp ekspertu un nekustamā īpašuma aģentu pakalpojumiem, izmitināšana viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, piemēram, tūristu nometnēs vai zemesgabalos, kas izveidoti par nometnes vietām, kā arī tiesību piešķiršana nekustamā īpašuma izmantošanai un būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumiem, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumiem, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas nekustamais īpašums.”

#### *Polijas tiesības*

- 5 Polijas 2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr. 54, pozīcija 535*) redakcijā, kas ir piemērojama pamattiesvedībā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 5. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts, ka valsts teritorijā piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem tiek uzlikts PVN.
- 6 Likuma par PVN 8. panta 1. un 4. punktā ir paredzēts:

“1. 5. panta 1. punkta 1. apakšpunktā norādītā “pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš pakalpojums, kas sniegts fiziskai vai juridiskai personai vai organizācijai, kura nav juridiska persona, un kas nav preču piegāde 7. panta izpratnē, tostarp:

- 1) tiesību uz nemateriālām lietām nodošana, neatkarīgi no tiesiskā darījuma, ar kuru tas notiek, formas;
- 2) pienākums atturēties no darbības vai paciest darbību vai situāciju;

3) pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu, vai arī pildot kādu tiesību aktu.

[..]

4. Lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, pakalpojumi tiek identificēti ar statistiskas klasifikācijas palīdzību, ja likumu normās vai to izpildes regulējumā šiem pakalpojumiem ir piešķirti statistikas simboli.”

7 Atbilstoši PVN likuma 28.b panta 1. punktam pakalpojumu sniegšanas vieta, ja tie ir sniegti saņēmējam nodokļu maksātājam, ir tā vieta, kur ir tā reģistrācijas vieta vai dzīvesvieta, ievērojot 2.–4. punktu, 28.e. pantu, 28.f panta 1. punktu, 28.g panta 1. punktu, 28.i, 28.j un 28.n pantu.

8 Atbilstoši Likuma par PVN 28.b panta 2. punktam gadījumā, kad pakalpojumi tiek sniegti nodokļu maksātāja pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas vietā, kura nav reģistrācijas vieta vai dzīvesvieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir šis pastāvīgais uzņēmums.

9 Likuma par PVN 28.e panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Par ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu, tostarp ekspertu un nekustamā īpašuma aģentu pakalpojumu, izmitināšanas viesnīcās vai līdzīgās vietās, piemēram, tūristu nometnēs vai zemesgabalos, kas izveidoti par nometnes vietām, kā arī tiesību piešķiršanas nekustamā īpašuma izmantošanai un būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumu, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumu, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas nekustamais īpašums.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

10 Veicot savu komercdarbību, *RR* sniedza uzņēmējiem, kas ir PVN maksātāji un ir reģistrēti citā dalībvalstī, izņemot Polijas Republiku, kompleksu preču glabāšanas pakalpojumu. Šis pakalpojums ietver preču pieņemšanu glabāšanā, preču izvietošanu atbilstošos noliktavas plauktos, šo preču glabāšanu klientam, preču izsniegšanu, iekraušanu un izkraušanu. Turklāt dažiem līgumpartneriem, kas ir preču piegādātāji datoru koncerniem, aplūkojamais pakalpojums ietver arī materiālu, kas piegādāti kopējā iepakojumā, iesaiņošanu no jauna individuālos komplektos. Glabāšanas telpu nodošana rīcībā ir tikai viens no vairākiem elementiem, kas ietilps *RR* pārvaldītajā loģistikas procesā. Turklāt aplūkojamā pakalpojuma ietvaros tā iesaista savus darbiniekus, kā arī izmanto savu iesaiņojuma materiālu, kā izmaksas kļūst par pakalpojuma maksas daļu. *RR* līgumpartneri, kas saņem aplūkojamo pakalpojumu, Polijas teritorijā nav reģistrēti, un tiem tur nav arī pastāvīga uzņēmuma.

11 2010. gada 25. martā *RR* iesniedza iesniegumu, lūdzot individuālu atzinumu par kompleksa glabāšanas pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu PVN aprēķināšanas nolūkā. Šī sabiedrība uzskata, ka tāda veida pakalpojumu, kādus tā sniedz, sniegšanas vieta ir pakalpojumu saņēmēja atrašanās vieta. Tādējādi *RR* piedāvātajiem pakalpojumiem nav jāuzliek PVN Polijā. Konkrētāk, kompleksu preču glabāšanas pakalpojumu nevar uzskatīt pakalpojumu, kas saistīts ar nekustamo īpašumu. Pusēm nav nolūka piešķirt pakalpojuma ņēmējam tiesības lietot glabāšanas platību, bet runa ir tikai par preču saglabāšanu nemainīgā stāvoklī un visu papildu pakalpojumu nodrošināšanu, kas ir saistīti ar šo pakalpojumu.

12 2010. gada 8. jūnijā pieņemtajā individuālajā atzinumā Polijas nodokļu administrācija, ko pārstāv *Minister Finansów*, savukārt uzskatīja, ka preču glabāšanas pakalpojumi ir pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, un ka tādējādi uz tiem attiecas Likuma par PVN 28.e pants. Šādos apstākļos šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kurā atrodas nekustamais īpašums, kas tiek izmantots par noliktavu.

- 13 *RR* cēla prasību pret minēto individuālo atzinumu, apgalvojot, ka *Minister Finansów* izdarītā Likuma par PVN 28.e panta interpretācija ir atkāpe no PVN direktīvas 47. panta teksta un interpretācijas, ka tā ir pretēja Savienības tiesību saskaņotības principam un ka ar to tiek apstrīdēta vienota šo tiesību piemērošana dalībvalstīs. Saskaņā ar šīs direktīvas normām pakalpojumu, kas saistīts ar nekustamo īpašumu, sniegšana ir pakalpojums, kas saistīts ar šo nekustamo īpašumu. Pamatlietā aplūkotajā gadījumā nav tieši tādas pakalpojumu sniegšanas.
- 14 Ar 2010. gada 25. novembra spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Vojevodistes administratīvā tiesa Lodzā) apmierināja minēto prasību, nolemjot, ka *RR* sniegtie pakalpojumi nav tādi pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu. It īpaši šī tiesa uzskata, ka nav iespējams šos pakalpojumus klasificēt pakalpojumu kategorijā, kurā ietilpst pakalpojumi, kas ietver “tiesību piešķiršanu nekustamā īpašuma izmantošanai”, jo starp *RR* un tās līgumpartneriem noslēgtie līgumi attiecas uz pēdējās noliktavās novietoto preču glabāšanu un aktīvu pārvaldīšanu. Klientiem nav piešķirtas nekādas nekustamo īpašumu izmantošanas tiesības nekādā formā. Tādu pakalpojumu, kādi ir aplūkoti pamatlietā, sniegšanas noteicošais elements ir preču pārvaldīšana ar mērķi atļaut klientiem tās maksimāli efektīvi pārdot. Turklāt šim pakalpojumam nav “pietiekami tieša[s] saikne[s] ar nekustamo īpašumu” Tiesas judikatūras izpratnē (2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-166/05 *Heger*, Krājums, I-7749. lpp.) un tā tad tas neietilpst PVN direktīvas 47. panta piemērošanas jomā. Līdz ar to, ja aplūkojamie pakalpojumi tiek sniegti pakalpojumuņēmējiem, kas ir reģistrēti ārpus Polijas teritorijas, tiem nav jāuzliek nodoklis Polijā.
- 15 Kasācijas sūdzības, ko tas iesniedza par minēto spriedumu *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa), pamatojumam *Minister Finansów* apgalvoja, ka šajā lietā glabāšanas pakalpojums ir galvenais pakalpojums un tas nosaka pārējos *RR* piedāvātos pakalpojumus, kas izriet no galvenā pakalpojuma rakstura. Šī pakalpojuma ciešā saikne ar nekustamo īpašumu, kas ir konkrēti norādīts kā noliktava, nav noliedzama. Tomēr nodokļa uzlikšanas šim pakalpojumam vieta ir jānosaka saskaņā ar Likuma par PVN 28.e pantu un tā tad tā atrodas Polijā.
- 16 Pēc iesniedzējtiesas domām, no iepriekš minētā sprieduma lietā *Heger*, 2009. gada 3. septembra sprieduma lietā C-37/08 *RCI Europe* (Krājums, I-7533. lpp.) un 2011. gada 27. oktobra sprieduma lietā C-530/09 *Inter-Mark Group* (Krājums, I-10675. lpp.) izriet, ka, lai noteiktu, vai ir runa par pakalpojumu, kas saistīts ar nekustamo īpašumu PVN direktīvas 47. panta izpratnē, ir jābūt izpildītam noteiktam skaitam nosacījumu. Šajā gadījumā, protams, pastāv zināma saikne starp aplūkoto pakalpojumu sniegšanu un nekustamo īpašumu, bet šai saiknei ir tikai pakārtots raksturs.
- 17 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Proti:

- Vai [PVN direktīvas] 44. un 47. panta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka kompleksi pakalpojumi preču glabāšanas jomā, kas ietver preču pieņemšanu noliktavā, to izvietojumu atbilstošos noliktavas plauktos, šo preču glabāšanu klientam, preču izsniegšanu, izkraušanu un iekraušanu, kā arī atsevišķiem klientiem materiālu, kas ir piegādāti kopīgā iepakojumā, iesaiņošanu no jauna individuālā komplektā, ir ar nekustamo īpašumu saistīti pakalpojumi, kam atbilstoši [PVN direktīvas] 47. pantam nodoklis ir jāuzliek nekustamā īpašuma atrašanās vietā?
- Vai arī ir jāuzskata, ka tie ir pakalpojumi, kam atbilstoši PVN direktīvas 44. pantam nodoklis tiek uzlikts vietā, kurā ir pakalpojuma saņēmēja, kuram tiek sniegti pakalpojumi, saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur viņam ir pastāvīgs uzņēmums, vai – ja tāda nav – vieta, kur ir viņa pastāvīgā dzīvesvieta vai parastā dzīvesvieta?”

## Par prejudiciālo jautājumu

- 18 Uzdotot šo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka kompleks glabāšanas pakalpojums, kas ietver preču pieņemšanu noliktavā, to izvietojumu atbilstošos noliktavas plauktos, šo preču glabāšanu klientam, preču izsniegšanu, izkraušanu un iekraušanu, kā arī atsevišķiem klientiem materiālu, kas ir piegādāti kopīgā iepakojumā, iesaiņošanu no jauna individuālā komplektā, ir pakalpojums, kas saistīts ar nekustamo īpašumu šī panta izpratnē.
- 19 Lai sniegtu lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai un ievērojot to, ka prejudiciālajā jautājumā norādītais darījums ietver vairākus elementus, ir jāpārbauda, pirmkārt, jautājums, vai šis darījums ir jāuzskata par tādu, ko veido viens vienots pakalpojums vai vairāki atsevišķi un neatkarīgi pakalpojumi, kas PVN mērķiem ir jāaplūko atsevišķi.
- 20 No Tiesas judikatūras izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atsevišķi un tādējādi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tā atbrīvojami, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (2008. gada 21. februāra spriedums lietā *C-425/06 Part Service*, Krājums, I-897. lpp., 51. punkts, un 2012. gada 27. septembra spriedums lietā *C-392/11 Field Fisher Waterhouse*, 15. punkts).
- 21 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka pakalpojums ir jāuzskata par vienotu, ja divi vai vairāki elementi vai nodokļu maksātāja iesniegtie akti ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (šajā ziņā skat. 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā *C-41/04 Levob Verzekerings* un *OV Bank*, Krājums, I-9433. lpp., 22. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Field Fisher Waterhouse*, 16. punkts).
- 22 Turklāt tas tā ir arī tad, ja viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (šajā ziņā skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā *C-349/96 CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 30. punkts; 2011. gada 10. marta spriedumu apvienotajās lietās *C-497/09*, *C-499/09*, *C-501/09* un *C-502/09 Bog u.c.*, Krājums, I-1457. lpp., 54. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Field Fisher Waterhouse*, 17. punkts).
- 23 Lai gan valsts tiesai ir jānosaka, vai nodokļu maksātājs sniedz vienotu pakalpojumu īpašā vietā, un jāizvērtē visi šajā ziņā būtiskie fakti, Tiesa tomēr var tai sniegt strīda izšķiršanai lietderīgus interpretācijas elementus (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, 23. punkts, kā arī 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā *C-334/10 X*, 24. punkts).
- 24 Šajā ziņā ir jānorāda, kā ģenerālvokāte ir apgalvojusi secinājumu 21.–23. punktā, ka no Tiesā iesniegtajiem materiāliem izriet, ka principā preču glabāšana ir jāuzskata par galveno pakalpojumu, turpretim to pieņemšana, novietošana, izsniegšana, izkraušana un iekraušana ir tikai papildpakalpojumi. Pēdējie minētie atsevišķie pakalpojumi paši par sevi parasti nav klientu mērķis, bet šīs darbības tiem ļauj izmantot galveno pakalpojumu ar vislabākajiem nosacījumiem.
- 25 Tomēr attiecībā uz preču, kas piegādātas iepakojumā, iesaiņošanu no jauna individuālā komplektā jāpiebilst, ka šis pakalpojums, kas tiek sniegts tikai dažiem klientiem, ir jāuzskata par autonomu galveno pakalpojumu visos gadījumos, kad šī iesaiņošana no jauna ir vajadzīga, lai garantētu labāku attiecīgo preču glabāšanu.
- 26 Ņemot vērā apstākli, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa ir domājusi šo otro gadījumu, turpinot argumentāciju, ir jāuzskata, ka aplūkotais kompleksais glabāšanas pakalpojums nav vienots darījums, kura galvenais pakalpojums ir preču glabāšana.

- 27 Šādos apstākļos, otrkārt, ir jānosaka vieta, kura tiek uzskatīta par vienotā pakalpojuma sniegšanas vietu.
- 28 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka PVN direktīvas, tāpat kā Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kas ir aizstāta ar PVN direktīvu, V sadaļā, kas attiecas uz to darījumu, par kuriem uzliek nodokli, vietu, ietverta 3. nodaļa par pakalpojumu sniegšanas vietu, kuras 2. un 3. iedaļā ir noteikti, kā norādīts to nosaukumos, gan nodokļa uzlikšanas vietas noteikšanas vispārīgie noteikumi, gan īpašie noteikumi, kas attiecas uz specifiskiem pakalpojumiem.
- 29 Tādējādi, pirms pieņemt lēmumu, vai šajā situācijā noteiktam pakalpojumam ir piemērojami PVN direktīvas 44. un 45. pants, kuros ir paredzēti vispārīgi noteikumi, ir jāizlemj jautājums, vai šī situācija tiek regulēta ar kādu no šīs direktīvas 46.–59.b panta normām (skat. pēc analogijas ar Sesto direktīvu 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā *C-327/94 Dudda, Recueil*, I-4595. lpp., 21. punkts).
- 30 Šajā gadījumā ir jāpārbauda, vai tāds glabāšanas pakalpojums, kāds ir pamatlietā, var ietilpt PVN direktīvas 47. panta piemērošanas jomā.
- 31 Attiecībā uz minētā 47. panta saturu, kas būtībā atbilst Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktam, ir jākonstatē, ka glabāšanas pakalpojumi neietilpst šajā 47. pantā tieši uzskaitīto pakalpojumu skaitā, līdz ar to no tā teksta nevar izdarīt lietderīgu secinājumu, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu.
- 32 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka tikai tiem pakalpojumiem, kas ir pietiekami tieši saistīti ar nekustamo īpašumu, ir piemērojamas PVN direktīvas 47. pants (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Inter-Mark Group*, 30. punkts). Šāda saikne turklāt ir raksturīga visiem šajā pantā uzskaitītajiem pakalpojumiem (skat. attiecībā uz Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu iepriekš minēto spriedumu lietā *Heger*, 24. punkts).
- 33 Attiecībā uz jēdzienu “nekustamais īpašums” jāatgādina, ka Tiesa ir jau nolēmusi, ka viena no šāda īpašuma būtiskajām īpašībām ir tā, ka tas ir saistīts ar noteiktu dalībvalsts, kurā tas atrodas, teritorijas daļu (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā *Heger*, 20. punkts).
- 34 Taču, kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumu 35. punktā, lai pakalpojums ietilptu PVN direktīvas 47. panta piemērošanas jomā, šim pakalpojumam ir jābūt saistītam ar tieši noteiktu nekustamo īpašumu.
- 35 Tomēr, tā kā liels skaits pakalpojumu kaut kādā veidā ir saistīti ar nekustamo īpašumu, pakalpojuma priekšmetam ir jābūt pašam nekustamajam īpašumam. Tas tā ir it īpaši, ja tieši noteikts nekustamais īpašums tiek uzskatīts par pakalpojuma galveno elementu, jo tas ir centrāls un obligāts tā elements (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā *Heger*, 25. punkts).
- 36 Jākonstatē, ka PVN direktīvas 47. pantā uzskaitītos pakalpojumus, kas attiecas vai nu uz nekustamā īpašuma lietošanu vai tā iekārtošanu, vai pārvaldīšanu, tostarp izmantošanu, un šāda īpašuma novērtēšanu, raksturo tas, ka nekustamais īpašums pats par sevi ir pakalpojuma priekšmets.
- 37 No minētā izriet, ka tāds glabāšanas pakalpojums, kāds ir pamatlietā, kas nevar tikt uzskatīts par tādu, kurš attiecas uz nekustamā īpašuma iekārtošanu, pārvaldi vai novērtēšanu, var ietilpt minētā 47. panta piemērošanas jomā tikai tad, ja šī pakalpojuma saņēmējam tiek piešķirtas tiesības izmantot visu tieši noteiktu nekustamo īpašumu vai tā daļu.

- 38 Kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumu 42. un 43. punktā, ja izrādās, ka šāda glabāšanas pakalpojuma saņēmējiem nav, piemēram, nekādu tiesību piekļūt nekustamā īpašuma daļā, kur tiek glabātas viņu preces, vai ka nekustamais īpašums, uz kura vai kurā tās ir jāglabā, nav pakalpojuma centrālais vai obligātais elements, kas ir jāpārbauda valsts tiesai, tāds pakalpojums, kāds ir pamatlietā, nevar ietilpt PVN direktīvas 47. panta piemērošanas jomā.
- 39 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka komplekss glabāšanas pakalpojums, kas ietver preču pieņemšanu noliktavā, to izvietojumu atbilstošos noliktavas plauktos, šo preču glabāšanu klientam, preču izsniegšanu, izkraušanu un iekraušanu, ietilpst šī panta piemērošanas jomā tikai tad, ja glabāšana ir vienota darījuma galvenais pakalpojums un ja šī pakalpojuma saņēmējiem tiek piešķirtas tiesības izmantot visu tieši noteiktu nekustamo īpašumu vai tā daļu.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 40 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

**Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK, 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka komplekss glabāšanas pakalpojums, kas ietver preču pieņemšanu noliktavā, to izvietojumu atbilstošos noliktavas plauktos, šo preču glabāšanu klientam, preču izsniegšanu, izkraušanu un iekraušanu, ietilpst šī panta piemērošanas jomā tikai tad, ja glabāšana ir vienota darījuma galvenais pakalpojums un ja šī pakalpojuma saņēmējiem tiek piešķirtas tiesības izmantot visu tieši noteiktu nekustamo īpašumu vai tā daļu.**

[Paraksti]