

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2013. gada 31. janvārī (1)

**Lieta C-155/12**

**Minister Finansów**

**pret**

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

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesības – PVN – Direktīvas 2006/112/EK 47. pants – Pakalpojuma sniegšanas vieta – Ar nekustamo īpašumu saistīts pakalpojums – Preču glabāšana

## I – Ievads

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par PVN piemērošanu preču glabāšanai un jautājumam, kurai dalībvalstij šajā ziņā ir tiesības piemērot nodokli. Šīs tiesības piemērot nodokli ir atkarīgas no pakalpojuma, kuram tiek piemērots nodoklis, sniegšanas vietas, kāda tā ir noteikta PVN tiesībās.

2. Atbilstoši tam tiesības piemērot nodokli “ar nekustamo īpašumu saistītiem” pakalpojumiem ir dalībvalstij, kurā atrodas nekustamais īpašums. Tiesa šajā ziņā jau ir nospriedusi, ka šādi saiknei starp pakalpojumu un nekustamo īpašumu ir jābūt “pietiekami tiešai” (2). Iesniedzātāja vālas noskaidrot, vai tas ir attiecināms arī uz preču glabāšanu.

3. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pietiekams iemesls, lai precizētu Tiesas judikatūru par pakalpojuma, kas saistīts ar nekustamo īpašumu, sniegšanas vietu. Papildus konkrētajam gadījumam būtu jānoskaidro tiesību piemērošanas nolūkā, ko Tiesa saprot ar “pietiekami tiešu” saikni.

## II – Atbilstošās tiesību normas

### A – Savienības tiesības

4. Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3) redakcijā, kas ietverta Direktīvā 2008/8 (4) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 43. un nākamajos pantos ir iekļautas tiesību normas par pakalpojuma sniegšanas vietu.

5. PVN direktīvas 44. pants ir ietverts šāds vispārīgs noteikums:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tās, ir vieta, kura ir

nodokļa maksājuma saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. [..]"

6. Ja pakalpojuma saņēmējs nav nodokļa maksātājs, saskaņā ar PVN direktīvas 45. pantu piemērojams ir šāds vispārīgais noteikums:

"Pakalpojumu sniegšanas vieta personai, kas nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. [..]"

7. PVN direktīvas 46. un nākamajos pantos ir ietverti paši noteikumi attiecībā uz pakalpojuma sniegšanas vietu. PVN direktīvas 47. pantā ir regulēta "ar nekustamo pašumu saistītu pakalpojumu sniegšana":

"Pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo pašumu, tostarp ekspertu un nekustamo pašuma aģentu pakalpojumiem, izmitināšana[i] viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, piemēram, tīrīšanu vai zemesgabalos, kas izveidoti par nometnes vietām, kā arī tiesību piešķiršana[i] nekustamo pašuma izmantošanai un būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumiem, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumiem, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas nekustamais pašums."

8. Līdz 2006. gada 31. decembrim piemērojamās Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (5) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 9. pantā bija paredzēti noteikumi attiecībā uz pakalpojuma sniegšanas vietu. Šāds noteikums attiecībā uz pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo pašumu, atradās tiesību normas 2. punkta a) apakšpunktā:

"(2) Tomēr:

a) ar nekustamo pašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta, ieskaitot nekustamo pašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, kā arī būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumus, ir vieta, kur atrodas pašums."

B – *Valsts tiesības*

9. Polijas 2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli, redakcijā, kas ir piemērojama pamattiesvedībā, ir ietvertas tiesību normas, kas būtībā atbilst PVN direktīvas 44. un 47. pantam.

### III – Pamattiesvedība un tiesvedība Tiesā

10. *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.*, kas ir saskaņā ar Polijas tiesību sistēmu dibināta sabiedrība (turpmāk tekstā – "nodokļa maksātāja"), sniedz preču glabāšanas pakalpojumus uzņēmumiem, kas ir reģistrēti citās Eiropas Savienības dalībvalstīs un trešajās valstīs. Šajos pakalpojumos ietilpst preču pieņemšana noliktavā, to novietošana noliktavas plauktos, šo preču uzglabāšana, preču iepakojšana klientu vajadzībām, preces izsniegšana, izkraušana un iekraušana. Dažādi pakalpojumi ietilpst arī materiālu, kas tiek piegādāti kopīgā iepakojumā, pārpakošana individuālos komplektos.

11. Saistībā ar šīm darbībām nodokļa maksātāja vērsās ar iesniegumu Polijas nodokļu iestādē par Polijas PVN tiesību interpretāciju. Tā vēlas zinēt, vai aprakstītajiem pakalpojumiem Polijas Republikā ir piemērojams PVN. Kompetentais *Minister Finansów* [finanšu ministrs] atbildēja uz šo jautājumu apstiprinoši ar nosacījumu, ka noliktavas atrodas Polijā. Tas tādēļ, ka aprakstīto pakalpojumu gadījumā runa esot par tādām, kas ir saistītas ar nekustamo pašumu, līdz ar to

tiem nodoklis esot piemērojams tur, kur atrodas nekustamais īpašums.

12. Par šo lēmumu nodokļa maksātāja cēla prasību Polijas tiesā. Tā norāda, ka tās sniegto pakalpojumu sniegšanas vieta PVN piemērošanas nolikuma atbilstoši PVN direktīvas 44. pantam ir attiecīgo pakalpojumu saņēmēju reģistrācijas vieta, nevis nekustamā īpašuma atrašanās vieta atbilstoši PVN direktīvas 47. pantam. Tādējādi, ja pakalpojumu saņēmēju reģistrācijas vieta atrodas ārpus Polijas, Polijas Republika nedrīkstētu piemērot nodokli glabāšanas pakalpojumiem.

13. *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesa], kas izskata lietu, ģēmot vērā minēto un tās konstatēto citu dalībvalstu atšķirīgo nodokļu piemērošanas praksi, atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai uzdod šādus jautājumus:

“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 uzglabāšanu 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 pakalpojuma saņēmējam, kuram tiek sniegti pakalpojumi, ir saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kurā viņam ir pastāvīgs uzņēmums, vai – ja tāds nav – vieta, kurā viņa pastāvīgā dzīvesvieta vai parastā dzīvesvieta?”

14. Tiesvedībā Tiesā nodokļa maksātāja, Grieķijas un Polijas valdības, kā arī Komisija sniedza rakstveida paskaidrojumus.

#### IV – Juridiskais vērtējums

15. Uzdodot prejudiciālus jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai PVN direktīvas 47. pants ir piemērojams aprakstītajiem preču glabāšanas pakalpojumiem.

16. Lai atbildētu uz jautājumu, ir nepieciešami divi argumentācijas posmi. Vispirms ir jānoskaidro, vai nodokļa maksātāja sniegtais kompleksais pakalpojums ir vienots pakalpojums vai arī tas sastāv no dažādiem atsevišķiem pakalpojumiem, kuru pakalpojuma sniegšanas vieta katrā gadījumā ir jāvērtē atsevišķi (šajā ziņā A sadaļā). Pēc tam ir jānoskaidro, vai identificētajiem pakalpojumiem ir piemērojams PVN direktīvas 47. pants (šajā ziņā B sadaļā).

##### A – Vienots pakalpojums vai patstāvīgi atsevišķi pakalpojumi

17. Vispirms ir jānoskaidro, vai atsevišķu pakalpojumu, kas saistīti ar komplekso pakalpojumu – preču pieņemšana noliktavā, to novietojšana atbilstošos noliktavas plauktos, šo preču uzglabāšana, preču izsniegšana un izkraušana un iekraušana –, pakalpojuma sniegšanas vieta ir jānosaka attiecīgajā gadījumā atsevišķi vai kopīgi.

18. Polijas valdība pareizi ir norādījusi, ka konkrētajā gadījumā ir jāņem vērā Tiesas judikatūra par vienotu pakalpojumu. Atbilstoši tai, ja darījumu veido virkne elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (6).

19. Vienots pakalpojums ir konstatējams it īpaši tad, ja galveno pakalpojumu veido viens atsevišķs pakalpojums un ja pārējie atsevišķie pakalpojumi ir tikai papildpakalpojumi. Atsevišķs pakalpojums ir uzskatāms tikai par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par

sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visrītāk saņemt galveno pakalpojumu (7).

20. Ja vienots pakalpojums sastāv no galvenā pakalpojuma un papildpakalpojumiem, papildpakalpojumiem ir piemērojami tie paši nodokļi kā galvenajam pakalpojumam (8). Tādā Polijas valdība pareizi norāda, ka galvenā pakalpojuma sniegšanas vieta kopumā nosaka vienotā pakalpojuma sniegšanas vietu (9).

21. Lai gan principā pamattiesvedībā iesniedzējtiesai ir jānoskaidro, vai aprakstītie atsevišķie pakalpojumi veido vienotu pakalpojumu un kurš no atsevišķajiem pakalpojumiem konkrētajā gadījumā ir galvenais pakalpojums (10), saskaņā ar izklāstītajiem lietas faktiem šīet, ka principā preču uzglabāšana, tātad pati glabāšana, ir jāuzskata par galveno pakalpojumu, turpretim to pieņemšana, novietošana, izsniegšana, izkraušana un iekraušana – par papildpakalpojumiem. Tas tādā, ka pārdotie minētie atsevišķie pakalpojumi paši par sevi parasti nav klienta mērķis, bet tie ir paredzēti prasītās preču glabāšanas nodrošināšanai.

22. Tomēr materiālu pārpakošanu, kas tiek veikta dažādu klientu vajadzībām, ir iespējams uzskatīt arī par patstāvīgu pakalpojumu, ja pārpakošana nenotiek, lai nodrošinātu labāku glabāšanu. Šajā gadījumā no PVN piemērošanas viedokļa būtu jānoskaidro divi pakalpojumi, kuru sniegšanas vieta katrā gadījumā būtu jānosaka atsevišķi: pirmkārt, pārpakošana, otrkārt, preču glabāšana.

23. Atšķirīgs secinājums kopumā varētu tikt izdarīts tad, ja ar glabāšanai paredzēto preču izkraušānu un iekraušanu būtu saistīts nodokļa maksājums sniegts svarīgs transporta pakalpojums. Ja pakalpojums ietilpst preces savākšana vienā vietā un tās nogādāšana uz citu vietu pēc īslaicīgas glabāšanas, arī transports var būt galvenais pakalpojums, kamēr īslaicīgā uzglabāšana pati par sevi nav klienta mērķis un attiecīgi ir tikai papildpakalpojums. Tādā gadījumā šāda pakalpojuma sniegšanas vieta tiktu noteikta, ņemot vērā transportāšanai nozīmīgo pakalpojuma sniegšanas vietu.

24. Tomēr, ņemot vērā iesniedzējtiesas it īpaši prejudiciālajos jautājumos aprakstītos atsevišķos pakalpojumus, veicot turpmāku analīzi, es uzskatīšu, ka aprakstītais kompleksais pakalpojums preču glabāšanas jomā ir vienots pakalpojums, kura sniegšanas vieta ir atkarīga no preču uzglabāšanas kā galvenā pakalpojuma.

B – *Vienotā glabāšanas pakalpojuma sniegšanas vieta*

25. Šā glabāšanas pakalpojuma sniegšanas vieta varētu tikt noteikta saskaņā ar PVN direktīvas 44. un 45. pantā ietvertajiem vispārīgajiem noteikumiem vai saskaņā ar 47. pantā ietverto speciālo noteikumu.

26. Tā kā speciālajām tiesību normām par pakalpojuma sniegšanas vietu ir prioritāte pār vispārīgo tiesisko regulējumu (11), vispirms ir jāpārbauda PVN direktīvas 47. panta piemērojamība.

27. Preces glabāšana nepieder nevienam no tiesību normā *expressis verbis* minētajiem pakalpojumiem. Taču, tā kā uzskaitījums nav izsmeļošs (12), rodas jautājums, vai preces glabāšana ir “ar nekustamo īpašumu saistīts” pakalpojums tiesību normas izpratnē.

1) Pietiekami tieša saikne

28. Saskaņā ar Tiesas judikatūru par Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu šajā ziņā nav pietiekama jebkāda pakalpojuma saikne ar nekustamo īpašumu. Gluži otrādi, šai saiknei ir jābūt “pietiekami tiešai” (13). Tiesa spriedumā lietā *Heger* apstiprināja šādas saiknes esamību,

jo attiecīgais nekustamais īpašums esot "galvenais elements un tas nav nodalīms no minētā pakalpojuma", un vieta, kurā atrodas nekustamais īpašums, esot galīgā pakalpojuma izmantošanas vieta (14).

29. Nav pamata šo judikatūru – neskatoties uz tagad paplašināto formulējumu attiecībā uz *expressis verbis* uzskaitījumiem pakalpojumiem – neattiecināt uz šajā gadījumā interpretējamo PVN direktīvas 47. pantā ietvertu tiesību normu. Tomēr šī judikatūra ir jāprecizē, jo – kā pareizi jau ir uzsvēris enerģētiskais advokāts F. Dž. Džeikobs [F. J. Jacobs] (15) – pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanas PVN piemērošanas jomā galvenais mērķis ir tiesiskās drošības garantēšana.

30. Tiesību normas par pakalpojuma sniegšanas vietu ir kolēziju normas, kas nosaka vietu, kurā pakalpojumiem tiek piemēroti nodokļi, un tādējādi norobežo dalībvalstu kompetenci vienu no otras. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, no vienas puses, no kompetenču kolēzijām, kas var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem, un, no otras puses, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (16). Tādēļ tiesību normās lietotie jēdzieni ir jāinterpretē vienvērtīgi visā Savienībā (17) un tādēļ veidā, kā tas ietver drošu, vienkāršu un piemērojamu kritēriju, lai piesaistītu šāda veida pakalpojumus un tādējādi novērstu kompetences konfliktus starp dalībvalstīm (18).

31. Šis mērķis attiecībā uz PVN direktīvas 47. pantu ar līdzīnājo Tiesas judikatūru vēl nav sasniegts. Nosacījums par "pietiekami tiešu" saikni, kā to parāda arī šīs tiesvedības, ir tik nenoteikts, ka tā piemērošana atsevišķā gadījumā nav prognozējama. Tas pats attiecas uz Tiesas vienā spriedumā papildu norādījumiem kritērijiem – nekustamais īpašums kā "galvenais elements, kas nav nodalīms no minētā pakalpojuma", vai galīgā pakalpojuma izmantošanas vieta.

32. Tiesa gan ir attiecībā uz PVN atskaitīšanai atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam saskaņā ar Tiesas judikatūru nepieciešamo "tiešo un tūlītējo saikni" starp iepriekš veiktiem darījumiem un vēlāk veiktiem ar nodokli apliekamiem darījumiem jau secinājusi, ka, ņemot vērā saimniecisko darījumu dažādību, nevar precīzāk noteikt nepieciešamo saikni visiem iespējamiem gadījumiem un ka tādēļ šī kritērija piemērošana ir valsts tiesas kompetencē (19). Tomēr to pašu nevar apgalvot attiecībā uz "pietiekami tiešo saikni", no kuras ir atkarīga šajā gadījumā interpretējamā PVN direktīvas 47. panta piemērojamība. Tas tādēļ, ka, ja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību piešķiršana konkrētā gadījumā ir jānoskaidro tikai vienas valsts tiesā, jautājums par konkrēta pakalpojuma sniegšanas vietu var tik vienlaicīgi izskatīties dažādu dalībvalstu tiesās. Lai novērstu šajā ziņā atšķirīgus lēmumus, kuri būtu par pamatu pakalpojuma dubultai aplikšanai ar nodokli vai neaplikšanai ar nodokli vispār, Tiesai ir jānorāda valsts tiesām precīzas iespējamās objektīvās kritērijs PVN direktīvas 47. panta piemērošanai (20).

2) Objektīvs kritērijs, nosakot pietiekami tiešu saikni

33. Iesniedzītāja šajā ziņā ir piedāvājusi uzskatīt pakalpojuma saikni ar nekustamo īpašumu par pietiekami tiešu, ja pakalpojuma *priekšmets* ir *konkrēts* nekustamais īpašums.

34. Tiesai vajadzētu sekot šim priekšlikumam.

35. Tas, pirmkārt, nozīmē, ka nepietiek secināt, ka pakalpojuma sniegšanai ir nepieciešams kaut kāds nekustamais īpašums. Gluži otrādi, runai ir jābūt par *konkrētu*, pušu noteiktu nekustamo īpašumu. Šis nosacījums jau izriet no tā, ka pusēm, piemērojot PVN direktīvas 47. pantu, ir jābūt skaidram, kurā vietā ir jānokārto nodokļu saistības.

36. Tomēr nosacījums par *konkrētu* nekustamo īpašumu, ar kuru pakalpojums ir saistīts, arī nevar būt pietiekams iemesls, lai piemērotu PVN direktīvas 47. pantu. Tas tādēļ, ka daudzi

pakalpojumi ir j?sniedz konkr?ta nekustam? ?pašumu?, jo pakalpojuma sniedz?jam tur atrodas uz??muma telpas. T?d?j?di nevar?tu tikt rad?ta pietiekami tieša pakalpojuma saikne ar nekustamo ?pašumu, jo, k? jau ir secin?jusi Tiesa, liels skaits pakalpojumu vien? vai otr? veid? ir saist?ti ar nekustamo ?pašumu (21).

37. T?d??, otrk?rt, konkr?ti noteiktajam nekustamajam ?pašumam ir j?b?t ar? pakalpojuma priekšmetam, proti, kad nekustamais ?pašums ir pakalpojuma objekts. Šis nosac?jums izriet no PVN direkt?vas 47. pant? *expressis verbis* min?tajiem pakalpojumiem, kas b?t?b? ir vien?g? nor?de, veicot interpret?ciju (22). Saska?? ar to nekustamais ?pašums ir pakalpojuma priekšmets, to izmantojot klientiem (ties?bu pieš?iršana, ieskaitot izmitin?šanu), to apstr?d?jot (b?vdarbi) vai to nov?rt?jot (ekspertu pakalpojumi).

38. Šaj? zi?? nav noz?mes tam, ka PVN direkt?vas 47. pant? ir ar? uzskait?ti divi pakalpojumi, kas faktiski neietilpst nevien? no š?m trim kategorij?m. Proti, tas t? ir nekustam? ?pašuma a?entu pakalpojumu un b?vdarbu sagatavošanas gad?jum?. To priekšmets nav pats nekustamais ?pašums, bet gan nekustam? ?pašuma pirkuma l?gums vai pl?nošanas dokumenti t? apstr?d?šanai.

39. Tom?r visp?r?gajam noteikumam attiec?b? uz pietiekami tiešu saikni ar nekustamo ?pašumu nav j?attiecas uz visiem PVN direkt?vas 47. pant? *expressis verbis* uzskait?tajiem pakalpojumiem. Gluži otr?di, t? iek?aušanas tekst? m?r?is var b?t tikai vienk?ršota t? piem?rojam?bas paplašin?šana (23). Turpretim, ja visp?r?gais noteikums tiktu formul?ts tik plaši, ka tas attiektos ar? uz visiem PVN direkt?vas 47. pant? *expressis verbis* uzskait?tajiem pakalpojumiem, tas b?tiski paplašin?tu š?s ties?bu normas piem?rošanas jomu. Tas t?d??, ka, lai viens visp?r?gs noteikums attiektos ar? uz nekustam? ?pašuma a?entu pakalpojumiem un b?vdarbu sagatavošanu, tam b?tu j?attiecas ar? uz pakalpojumiem, kuru priekšmets gan nav nekustamais ?pašums, bet tam ir saist?ba ar nekustamo ?pašumu. Ta?u, k? jau secin?ts (24), tas t? ir daudzu pakalpojumu gad?jum?.

40. ?emot v?r? min?to, PVN direkt?vas 47. panta piem?rošanai pietiekamas tiešas saiknes starp pakalpojumu un nekustamo ?pašumu past?v?šanu var pie?emt, ja pakalpojuma priekšmets ir konkr?ta nekustam? ?pašuma izmantošana, apstr?d?šana vai nov?rt?šana, vai tas *expressis verbis* ir min?ts ties?bu norm?.

41. L?dz šim Tiesas izlemtie atseviš?ie gad?jumi atbilst šiem nosac?jumiem: liet? Heger v?rt?jam?s zvejas ties?bas ir nekustam? ?pašuma izmantošana (25) un uz liet? RCI Europe v?rt?to da??ja laika dz?vošanas ties?bu apmai?as organiz?šanu (26) var attiecin?t nekustam? ?pašuma a?enta pakalpojumus. Spriedum? liet? Inter-Mark Group Tiesa gan neatzina pietiekami tiešu saikni starp gadatirgus stenda uzst?d?šanu un nekustamo ?pašumu, lai gan bija runa par nekustam? ?pašuma apstr?d?šanu. Tom?r ar šo judikat?ru tiek tikai uzsv?rts, ka š?dai apstr?d?šanai ar? b?vdarbu form? ir j?b?t noteikt? apm?r? un tai ir j?ilgst noteiktu zin?mu laiku (27).

3) Glab?šanas pakalpojuma priekšmets

42. L?dz ar to šaj? liet? v?rt?jamam glab?šanas pakalpojumam var b?t pietiekami tieša saikne ar nekustamo ?pašumu tikai tad, ja tas ir saist?ts ar konkr?ta nekustam? ?pašuma vai konkr?tas nekustam? ?pašuma da?as izmantošanas ties?b?m. Tikai t?d? gad?jum? pakalpojuma priekšmets ir pats nekustamais ?pašums. Šaj? zi?? noz?me var b?t tam, ko ir ??musi v?r? Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi [Lodzas administrat?v? tiesa] k? iepriekš?j? instance pamattiesved?b?, ka noliktavas nav br?vi pieejamas klientiem.

43. Turpretim, ja ar glab?šanas pakalpojumu nav saist?tas konkr?ta nekustam? ?pašuma

izmantošanas tiesības, pakalpojuma priekšmets ir tikai uzglabājamie priekšmeti. Tam, ka glabāšanai ir noteikti nepieciešams nekustamais pašums, k? redzams, nav noz?mes (28). K? pareizi ir norādījusi Grieķijas valdība, šaj? gadījum? nekustamais pašums ir tikai l?dzeklis, lai sniegtu pakalpojumu.

44. Uz glabāšanas pakalpojumu nevar tikt attiecināta, k? to piedāv? Polijas valdība, ar? PVN direkt?vas 47. pant? minēt? izmitināšana viesn?cu nozar? vai nozar?s ar l?dzīg?m funkcij?m. Personu izmitināšana notiek piln?gi citos apstāk?os nek? pre?u glabāšana, tādē? glabāšanas nozare nepilda viesn?cu nozarei l?dzīgu funkciju.

45. L?dz ar to attiecībā uz PVN direkt?vas 47. panta piemērošanu glabāšanas pakalpojumam, uz ko pareizi ir norādījusi nodok?a maksātja, ir j?noš?ir atkarībā no t?, vai klients ieg?st tiesības izmantot noteiktu noliktavas platību vai ar? vi?am ir tikai j?sa?em atpaka? preces iepriekšj? stāvokl?.

4) PVN komitejas pamatnostādes

46. Š? noš?iršana glabāšanas pakalpojumu gadījum? atbilst ar? padomdev?jas komitejas pievienot?s v?rtības nodok?a jautājumos (turpmāk tekst? – “PVN komiteja”) viedoklim. PVN komiteja, kur? atbilstoši PVN direkt?vas 398. panta 2. punktam ir dalībvalstu un Komisijas p?rst?vji, 2011. gada 1. j?lija 93. sēd? pieēmtaj? pamatnostādn? “gandr?z vienbalsīgi” ir paudusi viedokli, ka priekšmetu glabāšana nekustam? pašum? nenoz?m? PVN direkt?vas 47. panta piemērošanu, ja “klienta ekskluzīv? lietošan? neatrodas noteikta nekustam? pašuma da?a” (29).

47. Lai gan PVN komitejas pamatnostādes nav juridiski saistošas (30), ar PVN direkt?vas 398. panta 4. punktu komitejai *expressis verbis* tiek noteikts uzdevums p?rbaudīt Savienības noteikumu piemērošanu PVN jom?.

48. Tiesa muitas tiesību jom? jau sen k?dreizj?s Kopj? muitas tarifa nomenklat?ras komitejas, kam bija l?dzīgs uzdevums (31), viedok?us ir atzinusi par v?rtīgu l?dzekli, lai vienveidīgi piemērotu kop?jo muitas tarifu, lai ar? tie nav juridiski saistoši (32). Uz min?to pamatojas Tiesas patst?vīg? judikat?ra, saska?? ar kuru paskaidrojoš?s piez?mes, ko sniegusi Kombinēt?s nomenklat?ras komisija – tagad sadarbībā ar Muitas kodeksa komiteju (33) –, ir svarīgas daž?du muitas poz?ciju apjoma interpretācij?, lai ar? t?m nav juridiski saistoša spēka (34).

49. Vairs nav iemesla neatzīt PVN komitejas pamatnostādn?m l?dzīgu noz?mi. Lai gan es savos secinājumos liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* šo viedokli noraidīju, argumentējot, ka pamatnostādes netiek publicētas (35), šobrīd tas t? vairs nav (36).

50. Tomēr PVN komitejas noz?me ar? nedrīkst tikt p?rvērtēta. T?s pamatnostādes būtībā ir Komisijas un dalībvalstu kompetento iestāžu viedok?a izpaušme (37). Tādē? to k? interpretācijas palīgldzek?u piemērošanai nav ar? nepieciešama vienprātība, k? tas noteikts LESD 113. pant? attiecībā uz Padomes tiesību aktiem PVN jom?.

51. Tomēr k? palīgldzeklis šaj? gadījum? veicamajai interpretācijai minēt?, gandr?z vienprātīgi pieēmt? pamatnostāde šaj? gadījum? apstiprina diferencētu glabāšanas pakalpojumu v?rtījumu saistībā ar PVN direkt?vas 47. panta piemērošanu.

V – Secinājumi

52. Līdz ar to es iesaku Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) lai piemērotu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 47. pantu, pakalpojuma priekšmetam ir jābūt konkrēta nekustamā pašuma izmantošanai, apstrādēšanai vai novērtēšanai, vai tam *expressis verbis* ir jābūt minētam tiesību normā;

2) kompleksi pakalpojumi preču glabāšanas jomā atbilst šiem nosacījumiem tikai tad, ja preču uzglabāšana ir vienota pakalpojuma galvenais pakalpojums un tā ir saistīta ar konkrēta nekustamā pašuma vai konkrētas nekustamā pašuma daļas izmantošanas tiesībām.

1 – Oriģinālvārdā – vācu.

2 – Skat. 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-166/05 *Heger* (Krājums, I-7749. lpp., 24. punkts) un 2011. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-530/09 *Inter-Mark Group* (Krājums, I-10675. lpp., 30. punkts).

3 – OV L 347, 1. lpp.

4 – Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīva 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV L 44, 11. lpp.).

5 – OV L 145, 1. lpp., OV pašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23.–62. lpp.

6 – 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-44/11 *Deutsche Bank* (18. punkts un tajā minētā judikatūra).

7 – Skat. 2012. gada 27. septembra spriedumu lietā C-392/11 *Field Fisher Waterhouse* (17. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 – Skat. spriedumus lietā *Deutsche Bank* (minēts 6. zemesvērtas piezīme, 19. punkts un tajā minētā judikatūra) un lietā *Field Fisher Waterhouse* (minēts 7. zemesvērtas piezīme, 17. punkts).

9 – Šajā ziņā skat. arī 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Krājums, I-9433. lpp.); vāļ neskaidrs 2001. gada 25. janvāra spriedums lietā C-429/97 Komisija/Francija (*Recueil*, I-637. lpp., 46.–48. punkts), saskaā ar kuru šāiet, ka kompleksa pakalpojuma esamāba nepieāauj speciālas tiesību normas par pakalpojuma sniegšanas vietu piemēroāanu.

10 – Skat. spriedumu lietā *Field Fisher Waterhouse* (minēts 7. zemesvērtas piezīme, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

11 – Šajā ziņā attiecābā uz Sestās direktīvas 9. pantu skat. 2009. gada 2. jūlija spriedumu lietā C-377/08 *EGN* (Krājums, I-5685. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 – Skat. ģenerālvokātes E. Šārpstones [*E. Sharpston*] 2006. gada 7. marta secinājumus lietā C-166/05 *Heger* (Krājums, I-7749. lpp., 36. punkts).



13 – Spriedumi liet? *Heger* (min?ts 2. zemspv?tras piez?m?, 24. punkts) un liet? *Inter-Mark Group* (min?ts 2. zemspv?tras piez?m?, 30. punkts) par b?t?b? formul?juma zi?? vien?do PVN direkt?vas vec?s redakcijas 45. pantu; skat. ar? 2009. gada 3. septembra spriedumu liet? C-37/08 *RCI Europe* (Kr?jums, I-7533. lpp., 36. punkts): “pietiekami tieša saikne”.

14 – Spriedums liet? *Heger* (min?ts 2. zemspv?tras piez?m?, 25. punkts).

15 – Skat. ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa 2002. gada 12. decembra secin?jums liet? C-438/01 *Design Concept* (2003. gada 5. j?nija spriedums, *Recueil*, I-5617. lpp., 30. punkts).

16 – Par Sest?s direkt?vas 9. pantu skat. 1985. gada 4. j?lija spriedumu liet? 168/84 *Berkholz* ( *Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts), 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C-327/94 *Dudda* ( *Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts), 1997. gada 6. marta spriedumu liet? C-167/95 *Linthorst, Pouwels en Scheres* (*Recueil*, I-1195. lpp., 10. punkts), spriedumu liet? Komisija/Francija (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 41. punkts), 2001. gada 15. marta spriedumu liet? C-108/00 *SPI* (*Recueil*, I-2361. lpp., 15. punkts), 2005. gada 12. maija spriedumu liet? C-452/03 *RAL(Channel Islands)* u.c. (Kr?jums, I-3947. lpp., 23. punkts), spriedumu liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 32. punkts), 2006. gada 9. marta spriedumu liet? C-114/05 *Gillan Beach* (Kr?jums, I-2427. lpp., 14. punkts), 2007. gada 6. decembra spriedumu liet? C-401/06 Komisija/V?cija (Kr?jums, I-10609. lpp., 29. punkts), 2008. gada 6. novembra spriedumu liet? C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsr?det* (Kr?jums, I-8255. lpp., 24. punkts), 2009. gada 19. febru?ra spriedumu liet? C-1/08 *Athesia Druck* (Kr?jums, I-1255. lpp., 20. punkts), spriedumu liet? *EGN* (min?ts 11. zemspv?tras piez?m?, 27. punkts) un 2012. gada 26. janv?ra spriedumu liet? C-218/10 *ADV Allround* (27. punkts).

17 – Šaj? zi?? par Sest?s direkt?vas 9. pantu skat. 1993. gada 17. novembra spriedumu liet? C-68/92 Komisija/Francija (*Recueil*, I-5881. lpp., 14. punkts), spriedumu liet? C-69/92 Komisija/Luksemburga (*Recueil*, I-5907. lpp., 15. punkts), spriedumu liet? C-73/92 Komisija/Sp?nija (*Recueil*, I-5997. lpp., 12. punkts), spriedumu liet? *Gillan Beach* (min?ts 16. zemspv?tras piez?m?, 20. punkts) un 2009. gada 22. oktobra spriedumu liet? C-242/08 *Swiss Re Germany Holding* (Kr?jums, I-10099. lpp., 32. punkts).

18 – Par Sest?s direkt?vas 9. pantu skat. spriedumu liet? Komisija/Francija (min?ts 9. zemspv?tras piez?m?, 49. punkts); šaj? zi?? skat. ar? 1998. gada 7. maija spriedumu liet? C-390/96 *Lease Plan* (*Recueil*, I-2553. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra), spriedumus liet? *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsr?det* (min?ts 16. zemspv?tras piez?m?, 31. punkts) un liet? *ADV Allround* (min?ts 16. zemspv?tras piez?m?, 30. punkts).

19 – 2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C-98/98 *Midland Bank* (*Recueil*, I-4177. lpp., 25. punkts).

20 – Šaj? zi?? skat. jau secin?jums liet? *Heger* (min?ti 12. zemspv?tras piez?m?, 33. punkts).

21 – Spriedums liet? *Heger* (min?ts 2. zemspv?tras piez?m?, 23. punkts).

22 – Par iz??muma noteikuma attiec?b? uz pakalpojumiem, kas ir saist?ti ar nekustamo ?pašumu, j?gu un m?r?i skat. Komisijas 2003. gada 23. decembra priekšlikumu Padomes direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu, COM(2003) 822, gal?g? redakcija, 7. un 8. lpp.: “politiski iemesli”.

23 – Par pakalpojumu kataloga paplašin?šanu ar Direkt?vu 2008/8 skat. Komisijas priekšlikumu COM(2003) 822, gal?g? redakcija (min?ts 22. zemspv?tras piez?m?), 13. lpp. par 9.a

pantu.

24 – Skat. iepriekš 36. punktu.

25 – Skat. spriedumu liet? *Heger* (min?ts 2. zemsp?tras piez?m?, 25. punkts).

26 – Skat. spriedumu liet? *RCI Europe* (min?ts 13. zemsp?tras piez?m?).

27 – Skat. spriedumu liet? *Inter-Mark Group* (min?ts 2. zemsp?tras piez?m?, 31. punkts).

28 – Skat. iepriekš 35. un 36. punktu.

29 – *Dokument A – taxud.c.1(2012)400557 – 707*, 4. lpp., 8. punkts, a) apakšpunkts.

30 – Skat. ?ener?ladvok?ta L. A. H?lhuda [*L. A. Geelhoed*] 2002. gada 14. novembra secin?jumus liet? C-144/00 *Hoffmann* (2003. gada 3. apr??a spriedums, *Recueil*, I-2921. lpp., 72. punkts) un ?ener?ladvok?ta ?. Bota [*Y. Bot*] 2007. gada 13. septembra secin?jumus liet? C-401/06 Komisija/V?cija (Kr?jums, I-10609. lpp., 50. punkts).

31 – Skat. 1969. gada 16. janv?ra Regulas (EEK) Nr. 97/69 par Kop?j? muitas tarifa nomenklat?ras vien?das piem?rošanas pas?kumiem 2. pantu (OV L 14, 1. lpp.).

32 – 1977. gada 15. febru?ra spriedums apvienotaj?s liet?s 69/76 un 70/76 *Dittmeyer* (*Recueil*, 231. lpp.).

33 – Skat. Padomes 1987. gada 23. j?lija Regulas (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklat?ru un kop?jo muitas tarifu (OV L 256, 1. lpp.), ar Padomes 2000. gada 31. janv?ra Regulu (EK) Nr. 254/2000 (OV L 28, 16. lpp.) groz?taj? redakcij?, 9. panta 1. punkta a) apakšpunkta otro ievilkumu un 10. pantu.

34 – Skat. ar? 1997. gada 6. novembra spriedumu liet? C-201/96 *LTM* (*Recueil*, I-6147. lpp., 17. punkts), 2005. gada 17. marta spriedumu liet? C-467/03 *Ikegami* (Kr?jums, I-2389. lpp., 17. punkts) un 2011. gada 18. maija spriedumu liet? C-423/10 *Delphi Deutschland* (Kr?jums, I-4003. lpp., 24. punkts).

35 – Skat. manus 2005. gada 12. maija secin?jumus liet? C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Kr?jums, I-9433. lpp., 25. punkts).

36 – Skat. Komisijas interneta vietni [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm), p?rbaud?ta 2013. gada 11. janv?r?.

37 – Šaj? zi?? skat. ?ener?ladvok?ta M. Vornera [*M. Warner*] 1977. gada 19. janv?ra secin?jumus apvienotaj?s liet?s 69/76 un 70/76 *Dittmeyer* (*Recueil*, 231., 244. lpp.).