

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

27. června 2013(\*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – články 44 a 47 – Místo, kde mají být poskytována zdanitelná plnění – Místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti – Pojem „poskytnutí služby související s nemovitostí“ – Komplexní přeštraniční služba skladování zboží“

Ve věci C-155/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 8. února 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 30. března 2012, v řízení

**Minister Finansów**

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. W. Vargou, radca prawny,
- za polskou vládu B. Majczynou a M. Szpunarem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Paraskevopoulou a M. Germanim, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Hottiaux a C. Soulaym, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 31. ledna 2013,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 44 a 47 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Ú. v. st. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Ú. v. st. L 44, s. 11, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Ministerstvem financí (ministr finansów) a RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (dále jen „RR“), společností založenou podle polského práva, která je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ve věci určení místa, kde má být poskytována služba skladování zboží, pro účely výb?ru DPH.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 44 směrnice o DPH stanoví:

„Místem poskytnutí služby osob? povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické ?innosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovn? osoby povinné k dani nacházející se v míst? jiném, než kde je sídlo její ekonomické ?innosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

4 Článek 47 uvedené směrnice stanoví:

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, v?etn? služeb odhadc? a realitních kancelá?í, poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořišt?, ud?lení práv na užívání nemovitosti a služeb p?i p?íprav? a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architekt? a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“

### Polské právo

5 Článek 5 odst. 1 bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty (ustawa o podatku od towarów i usług), ze dne 11. března 2004 (Dz. U. ? 54, položka 535), ve znění použitelném na spor v povodním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví, že dodání zboží a poskytování služeb uskutečn?ná v tuzemsku podléhají DPH.

6 Článek 8 odst. 1 a 4 zákona o DPH stanoví:

„1. ‚Poskytnutím služby‘ uvedeným v ?l. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí každé pln?ní uskutečn?né pro fyzickou osobu, právnickou osobu nebo organiza?ní jednotku bez právní subjektivity, které není dodáním zboží ve smyslu ?lánku 7, v?etn?:

1. převodu práv týkajících se nehmotného majetku, bez ohledu na formu právního úkonu, kterým je převod uskutečn?n;
2. přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strp?t určité jednání nebo situaci;
3. vykonání služby na základ? p?íkazu vydaného orgánem ve?ejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.

[...]

4. Pro účely určení místa poskytnutí služby jsou služby identifikovány pomocí statistických klasifikací, jsou-li pro tyto služby prostřednictvím ustanovení právních předpis? nebo předpis? k jejich provedení ud?lovány statistické symboly.“

7 Podle ?l. 28b odst. 1 zákona o DPH se, s výhradou odstavc? 2 až 4 a ?lánk? 28e, ?l. 28f

odst. 1, § 28g odst. 1, § 28i, 28j a 28n, za místo poskytnutí služby považuje v případě poskytnutí služby příjemci, který je osobou povinnou k dani, jeho sídlo nebo bydliště.

8 Podle § 28b odst. 2 zákona o DPH, jsou-li služby poskytovány stálé provozovně osoby povinné k dani, která se nachází na jiném místě než její sídlo nebo bydliště, je místem poskytnutí těchto služeb místo, kde se nachází tato stálá provozovna.

9 § 28e zákona o DPH je následujícího znění:

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb odhadce a realitních kanceláří, poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, provozování a užívání nemovitostí, jakož i služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou například služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“

### **Spor v původním řízení a předložná otázka**

10 Společnost RR poskytuje v rámci výkonu svých obchodních činností hospodářským subjektům, které jsou osobami povinnými k dani a mají sídlo v jiných členských státech, než je Polská republika, komplexní službu skladování zboží. Tato služba zahrnuje zejména příjem zboží do skladu, uložení zboží do vhodných skladovacích regálů, úschovu tohoto zboží, balení zboží pro zákazníky, jakož i výdej zboží, vykládku a nakládku zboží. Mimoto pro některé smluvní partnery, kteří jsou dodavateli materiálů skupinám podniků v oblasti informačních technologií, zahrnuje dotčená služba rovněž úpravu balení materiálů, které jsou dodávány v hromadném balení, do jednotlivých balení. Poskytování skladovacích regálů je pouze jedním z řady dalších prvků spadajících do logistického procesu řízeného společností RR. Mimoto společnost RR poskytuje pro dotčenou službu vlastní zaměstnance, jakož i obalové materiály, přičemž náklady na tyto tvoří jednu ze složek odměny za tuto službu. Smluvní partneři společnosti RR, kteří si objednali skladovací službu, nemají na polském území sídlo ani stálou provozovnu.

11 Dne 25. března 2010 podala společnost RR žádost o individuální stanovisko týkající se určení místa poskytnutí komplexní skladovací služby pro účely výpočtu DPH. Podle této společnosti musí být místem, na kterém je poskytování služeb druhu, který tato společnost vykonává, uskutečnováno, místo sídla příjemce této služby. Služby nabízené společností RR nemohou tudíž podléhat DPH v Polsku. Konkrétně není namístě považovat komplexní službu skladování zboží za službu související s nemovitostí. Smluvní strany totiž nemají v úmyslu udělit příjemcem dotčené služby práva k užívání skladovacích ploch, ale jedná se výlučně o úschovu zboží v nezmeněném stavu a zajištění všech doplňkových služeb, které s takovou službou souvisejí.

12 Polská daňová správa, zastoupená Ministerem Finansów, měla naproti tomu ve svém individuálním stanovisku, přijatém dne 8. června 2010, za to, že služby skladování zboží mají povahu poskytování služeb souvisejících s nemovitostmi, a že tedy spadají do působnosti § 28e zákona o DPH. Za těchto podmínek je podle ní místem poskytování těchto služeb místo, na němž se nachází nemovitost užívaná jako sklad.

13 Společnost RR podala proti uvedenému individuálnímu stanovisku žalobu, ve které tvrdila, že výklad § 28e zákona o DPH, zastávaný Ministerem Finansów, se odchyluje od znění a výkladu § 47 směrnice o DPH, že je v rozporu se zásadou soudržnosti unijního práva a že zpochybňuje jednotné uplatnění tohoto práva v členských státech. Podle ustanovení této směrnice jsou služby související s nemovitostmi službami, které se týkají takové nemovitosti. To však právě není případ poskytnutí služby dotčeného v původním řízení.

14 Rozsudkem ze dne 25. listopadu 2010 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (správní soud vojvodství v Lodži) uvedené žaloby vyhověl, přičemž měl za to, že služby poskytované společnostmi RR nejsou poskytováním služeb souvisejícím s nemovitostmi. Podle tohoto soudu nelze konkrétní dotčené služby zařadit do kategorie služeb, které zahrnují „udělení práv k užívání nemovitosti“, jelikož předmětem smluv uzavřených mezi společnostmi RR a jejichmi smluvními partnery je dohled nad zbožím uloženým do skladu společnosti RR a jeho aktivní správa. Zákazníkům nemá být uděleno právo k užívání nemovitosti v žádné formě. Určujícím prvkem takového poskytování služeb, jako je poskytování dotčené v provozním řízení, je správa zboží s cílem umožnit zákazníkům obchodování se zbožím s maximální efektivitou. Kromě toho toto poskytování služeb nemá „dostatečný přímý vztah k nemovitosti“ ve smyslu judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 7. září 2006, Heger, C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749), a nemůže tudíž spadat do působnosti článku 47 směrnice o DPH. Jsou-li tedy dotčené služby poskytovány příjemcem usazeným mimo polské území, nemohou být zdaněny v Polsku.

15 Minister Finansów podal k Naczelny Sąd Administracyjny (nejvyšší správní soud) kasační opravný prostředek a na jeho podporu tvrdil, že v projednávané věci je služba skladování hlavní službou, která převažuje nad ostatními službami nabízenými společnostmi RR, jež vyplývají z povahy hlavní služby. Úzká spojitost mezi touto službou a nemovitostí, konkrétně označovanou jako sklad, je ovšem nepopíratelná. Podle něj musí být tedy místo zdanění této služby určeno podle článku 28e zákona o DPH, a nachází se tudíž v Polsku.

16 Podle předkládajícího soudu z výše uvedeného rozsudku Heger a z rozsudku ze dne 3. září 2009, RCI Europe (C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533), a ze dne 27. října 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Sb. rozh. s. I-10675), vyplývá, že aby bylo možné určit, zda se jedná o poskytnutí služby související s nemovitostmi ve smyslu článku 47 směrnice o DPH, musí dojít ke splnění určitých podmínek. V projednávané věci sice existuje určitá souvislost mezi poskytnutím dotčených služeb a nemovitostí, ale tato souvislost má pouze sekundární povahu.

17 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„- Je třeba články 44 a 47 [směrnice o DPH] vykládat v tom smyslu, že komplexní služby skladování zboží, které zahrnují příjem zboží do skladu, jeho uložení do vhodných skladovacích regálů, úschovu tohoto zboží pro zákazníky, výdej zboží, vykládku a nakládku a pro některé zákazníky přebalování materiálů, které jsou dodávány v hromadných baleních, do jednotlivých balení, jsou službami souvisejícími s nemovitostí, které musí být podle článku 47 [směrnice o DPH] zdaněny v místě, kde se nachází tato nemovitost?

– Nebo je třeba připustit, že tyto služby jsou podle článku 44 [směrnice o DPH] zdaněny v místě, kde má příjemce služby, kterému byly služby poskytnuty, sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje?“

## **K předběžné otázce**

18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda je nutné článek 47 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že poskytnutí komplexní služby skladování zboží, které zahrnuje příjem zboží do skladu, jeho uložení do vhodných skladovacích regálů, úschovu, balení a výdej zboží, vykládku a nakládku a pro některé zákazníky přebalování materiálů, které jsou dodávány v hromadných baleních, do jednotlivých balení, představuje poskytnutí služby související s nemovitostí ve smyslu tohoto článku.

19 Pro účely podání užitečné odpovědi předkládajícímu soudu a s ohledem na okolnost, že se služba uvedená v předložené otázce skládá z mnoha prvků, je nutné nejprve zkontrolovat, zda musí být tato služba považována za službu tvořenou jediným plněním nebo několika odlišnými a samostatnými plněními, která musí být z pohledu DPH posuzována odděleně.

20 Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (rozsudky ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 51, a ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, bod 15).

21 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že o jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 22, jakož i výše uvedený rozsudek Field Fisher Waterhouse, bod 16).

22 O takovou situaci se jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 30; rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Sb. rozh. s. I-1457, bod 54, jakož i výše uvedený rozsudek Field Fisher Waterhouse, bod 16).

23 Je sice pravda, že je v cíli vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu, avšak Soudní dvůr mu může poskytnout všechny prvky výkladu, které mohou být užitečné pro rozhodnutí sporu (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 23, jakož i rozsudek ze dne 19. července 2012, X, C-334/10, bod 24).

24 V této souvislosti je třeba uvést, jak to učinila generální advokátka v bodech 21 až 23 svého stanoviska, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že ve věci v původním řízení musí být skladování zboží v zásadě považováno za hlavní plnění a že příjem, uložení, výdej, vykládka a nakládka tvoří pouze vedlejší plnění. Posledně uvedená jednotlivá plnění totiž pro zákazníky zpravidla nepředstavují vlastní cíl, ale představují služby, které jim umožňují získat prospěch z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek.

25 Pokud však jde o přebalování zboží dodávaného v hromadných baleních do jednotlivých balení, je třeba dodat, že tato služba, která je poskytována pouze některým zákazníkům, musí být považována za samostatné hlavní plnění ve všech případech, ve kterých není toto přebalení nezbytné k zabezpečení nejlepších podmínek pro skladování dotyčného zboží.

26 S ohledem na okolnost, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by předkládající soud měl na mysli tento druhý případ, je třeba mít v případě dalších úvah za to, že komplexní služba skladování dotčená v původním řízení je jedinou službou, jejíž hlavní plnění spočívá v uskladnění zboží.

27 Za těchto podmínek je třeba zadruhé určit místo, na kterém má být tato jediná služba považována za poskytovanou.

28 V této souvislosti je nutné konstatovat, že směrnice o DPH, podobná jako šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“), kterou směrnice o DPH nahradila, obsahuje v hlavě V, v nově daném místě zdanitelných plnění, kapitolu 3 týkající se místa poskytnutí služby, jejíž oddíly 2 a 3 stanoví, jak uvádějí jejich nadpisy, jak obecná pravidla pro určení místa zdanění takového plnění, tak zvláštní ustanovení týkající se poskytování zvláštních služeb.

29 Dříve, než bude možné rozhodnout, zda v dané situaci poskytnutí služby spadá do působnosti článků 44 a 45 směrnice o DPH, které stanoví obecná pravidla, je třeba rozhodnout, zda se na takovou situaci neuplatní jedno ze zvláštních ustanovení, obsažených v člencích 46 až 59c této směrnice (obdobně s šestou směrnicí viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 21).

30 V projednávané věci je třeba přezkoumat, zda takové poskytnutí služby skladování, jako je poskytnutí služby dotčené v povodním řízení, může spadat do působnosti článku 47 směrnice o DPH.

31 Pokud jde o znění uvedeného článku 47, který v podstatě odpovídá čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, je nutné konstatovat, že služby skladování nepatří mezi služby výslovně vyjmenované v tomto článku 47, takže ze znění tohoto článku nelze vyvodit užitečný závěr pro odpověď na položenou otázku.

32 Nicméně z judikatury Soudního dvora vyplývá, že do působnosti článku 47 směrnice o DPH spadají jen taková poskytování služeb, která vykazují dostatečný přímý vztah k nemovitosti (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Inter-Mark Group, bod 30). Takovýto vztah ostatně charakterizuje všechna poskytování služeb vyjmenovaná v tomto ustanovení [co se týče čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, viz výše uvedený rozsudek Heger, bod 24].

33 Pokud jde o pojem „nemovitost“, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že jedním z podstatných znaků takové nemovitosti je, že se váže k určité části území členského státu, na kterém se nachází (v tomto smyslu viz výše rozsudek Heger, bod 20).

34 Jak uvedla generální advokátka v bodě 35 svého stanoviska, pro to, aby poskytnutí služby spadalo do působnosti článku 47 směrnice o DPH, je tedy třeba, aby bylo toto poskytnutí služby spojené s výslovně určenou nemovitostí.

35 Nicméně vzhledem k tomu, že velké množství služeb souvisí určitým způsobem s nemovitostí, je mimoto třeba, aby předmětem poskytování služeb byla samotná nemovitost. Tak je tomu zejména v případě, kdy výslovně určená nemovitost musí být považována za základající prvek poskytnutí služby v tom smyslu, že představuje jeho ústřední a nepostradatelný prvek (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Heger, bod 25).

36 Je totiž nutné konstatovat, že poskytování služeb uvedených v článku 47 směrnice o DPH, které se týkají buď užívání nebo úpravy nemovitosti, nebo správy, včetně zajištění provozu, a oceňování takové nemovitosti, je charakterizováno skutečností, že nemovitost je sama o sobě předmětem poskytování služby.

37 Z toho vyplývá, že taková služba skladování, jako je služba dotčená v povodním řízení, kterou nelze považovat za službu týkající se úpravy nemovitosti, správy nebo oceňování nemovitosti, může spadat do působnosti uvedeného článku 47 pouze za podmínky, že je příjemci této služby uděleno právo k užívání celé výslovně určené nemovitosti nebo její části.

38 Jak uvedla generální advokátka v bodech 42 a 43 svého stanoviska, kdyby se ukázalo, že příjemci takové služby skladování nemají například žádné právo přístupu k části nemovitosti, ve které je jejich zboží skladováno, nebo že nemovitost, na které nebo ve které musí být zboží skladováno, nepředstavuje ústřední a nepostradatelný prvek poskytování služeb, což přísluší ověřit vnitrostátním soudem, nemůže takové poskytnutí služby, jako je poskytnutí služby dotčené v povodním řízení, spadat do působnosti článku 47 směrnice o DPH.

39 Na položenou otázku je proto třeba odpovědět tak, že článek 47 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování komplexní služby skladování zboží, která zahrnuje příjem zboží do skladu, jeho uložení do vhodných skladovacích regálů, úschovu, balení a výdej zboží, vykládku a nakládku, spadá do působnosti tohoto článku pouze v případě, že skladování tvoří hlavní plnění jediné služby a příjemcem této služby je uděleno právo k užívání celé výslovně určené nemovitosti nebo její části.

### **K nákladům řízení**

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

**Článek 47 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování komplexní služby skladování zboží, která zahrnuje příjem zboží do skladu, jeho uložení do vhodných skladovacích regálů, úschovu, balení a výdej zboží, vykládku a nakládku, spadá do působnosti tohoto článku pouze v případě, že skladování tvoří hlavní plnění jediné služby a je-li příjemcem této služby uděleno právo k užívání celé výslovně určené nemovitosti nebo její části.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: polština.