

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 27. junija 2013(\*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 44 in 47 – Kraj, za katerega se šteje, da so v njem opravljene obdav?ljive transakcije – Dav?no upoštevena navezna okoliš?ina – Pojem ‚opravljanje storitev v zvezi z nepremi?nino‘ – Celovita ?ezmejna storitev skladiš?enja blaga“

V zadevi C-155/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (Poljska) z odlo?bo z dne 8. februarja 2012, ki je prispela na Sodiš?e 30. marca 2012, v postopku

**Minister Finansów**

proti

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

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Berger, sodnica, A. Borg Barthet, E. Levits in J.-J. Kasel (poro?evalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. W. Varga, radca prawny,
- za poljsko vlado B. Majczyna in M. Szpunar, agenta,
- za grško vlado K. Paraskevopoulou in M. Germani, agentki,
- za Evropsko komisijo J. Hottiaux in C. Soulay, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 31. januarja 2013

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 44 in 47 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL L 44, str. 11, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Minister Finansów (minister za finance) in družbo RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (v nadaljevanju: RR), ki je družba poljskega prava in davčni zavezanec za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), glede določitve – za potrebe obračunavanja DDV – kraja, za katerega se šteje, da je bila v njem opravljena storitev skladiščenja blaga.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 Člen 44 Direktive o DDV določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene [v] stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

4 Člen 47 navedene direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev [nastanitvijo] v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, kakor so poletniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnin in storitvami za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem, je kraj, v katerem se nepremičnina nahaja.“

### *Poljsko pravo*

5 Člen 5(1), točka 1, zakona o davku na dodano vrednost (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, postavka 535) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa, da so dobave blaga in opravljanje storitev na nacionalnem ozemlju predmet DDV.

6 Člen 8(1) in (4) zakona o DDV določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ iz člena 5(1), točka 1, je vsaka storitev, opravljena za fizično osebo, pravno osebo ali subjekt brez pravne sposobnosti, ki ni dobava blaga v smislu člena 7, pri čemer so vključeni:

1. prenos pravic na neopredmetenih sredstvih ne glede na obliko pravnega posla;
2. obveznost opustitve ravnanja ali dopuščanja nekega ravnanja ali stanja;
3. opravljanje storitev na podlagi naloga državnega organa ali v njegovem imenu ali na podlagi zakona.

[...]

4. Za določitev kraja opravljanja storitve se storitve opredelijo s statističnimi razvrstitvami, če so v določbah zakona ali izvedbenih predpisov za te storitve navedene statistične oznake.“

7 V skladu s členom 28b(1) zakona o DDV je kraj opravljanja storitve, kadar se ta opravlja za prejemnika, ki je davčni zavezanec, kraj, v katerem ima ta sedež ali stalno prebivališče, ob

upoštevanju odstavkov od 2 do 4 ter členov 28e, 28f(1), 28g(1), 28i, 28j in 28n.

8 Na podlagi člena 28b(2) zakona o DDV se takrat, kadar se storitve opravljajo za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki je v kraju, ki ni kraj, v katerem ima davčni zavezanec sedež ali stalno prebivališče, za kraj opravljanja navedenih storitev šteje kraj te stalne poslovne enote.

9 Člen 28e zakona o DDV določa:

Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov, nepremičninskih posrednikov, storitvami nastanitve v hotelih ali objektih s podobnim namenom, kot so na primer poletniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, rabo in uporabo nepremičnin ter storitvami za pripravo ali koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki izvajajo gradbeni nadzor, je kraj, kjer je nepremičnina.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

10 Družba RR v okviru izvajanja svoje gospodarske dejavnosti opravlja celovito storitev skladiščenja blaga za gospodarske subjekte, ki so davčni zavezanci za DDV in imajo sedež v drugih državah članicah, in ne na Poljskem. Navedena storitev zajema zlasti prevzem blaga v skladišče, njegovo spravlanje na ustrezne skladiščne regale, shranjevanje in pakiranje za stranko ter njegovo odpremo, razkladanje in nakladanje. Poleg tega za nekatere pogodbene partnerje, ki dobavljajo blago računalniškemu koncernu, med zadevne storitve spada tudi prepakiranje materialov, dobavljenih v skupinskih paketih, v posamezne sklope. Zagotavljanje skladiščenja prostora je le eden od številnih sestavnih delov logističnega postopka, ki ga opravlja družba RR. Poleg tega družba RR pri zadevni storitvi uporablja svoje osebje in embalažo, stroški pa so sestavni del plačila za navedeno storitev. Pogodbeni partnerji družbe RR, ki so naročili storitev skladiščenja, na Poljskem nimajo sedeža niti stalne poslovne enote.

11 Družba RR je 25. marca 2010 vložila prošnjo za individualno razlago v zvezi z določitvijo kraja opravljanja celovite storitve skladiščenja za namene obračunavanja DDV. Po navedbah te družbe bi moral biti pri storitvah, kakršna je tista, ki jo ponuja, kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima sedež prejemnik te storitve. Zato naj se za storitve, ki jih ponuja družba RR, DDV ne bi obračunaval na Poljskem. Natančneje, celovite storitve skladiščenja blaga naj ne bi bilo mogoče šteti za storitev v zvezi z nepremičninami. Namen strank naj namreč ne bi bil podelitev pravic prejemnikom zadevnih storitev do izkoriščanja skladiščne površine, temveč naj bi šlo le za ohranjanje blaga v nespremenjenem stanju in opravljanje dodatnih storitev, povezanih s tako storitvijo.

12 Poljska davčna uprava, ki jo je zastopal Minister Finansów, pa je v individualni razlagi, sprejeti 8. junija 2010, menila, da imajo storitve skladiščenja značilnosti storitev v zvezi z nepremičninami, zato naj bi za njih veljal člen 28e zakona o DDV. V teh okoliščinah naj bi bil kraj opravljanja teh storitev kraj, v katerem je nepremičnina, ki se uporablja kot skladišče.

13 Družba RR je zoper navedeno individualno razlago vložila tožbo, v kateri je trdila, da razlaga člena 28e zakona o DDV, kakršno podpira Minister Finansów, odstopa od besedila in razlage člena 47 Direktive o DDV, da je v nasprotju z načelom doslednosti prava Unije in da ogroža enotno uporabo tega prava v državah članicah. V skladu z določbami te direktive naj bi bile namreč storitve, povezane z nepremičninami, storitve, ki zadevajo tako nepremičnino. To pa naj v primeru opravljanja storitev iz postopka v glavni stvari ne bi bilo povsem tako.

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (upravno sodišče Lodzkega vojvodstva) je s sodbo z dne 25. novembra 2010 navedeni tožbi ugodilo in v njej ugotovilo, da storitve, ki jih

opravlja družba RR, niso storitve v zvezi z nepremičninami. Po mnenju navedenega sodišča zadevnih storitev zlasti ni mogoče uvrstiti v kategorijo storitev, ki zajemajo „dodeljevanje pravic do uporabe nepremičnine“, v delu, v katerem je predmet pogodb, ki jih družba RR sklepa s svojimi sopogodbenicami, ravnanje in dejavno upravljanje z blagom, skladiš enim v njenih skladiščih. Strankam naj ne bi bile dodeljene pravice do uporabe nepremičnine v nobeni obliki. Temeljni sestavni del opravljanja storitev, kot je storitev iz postopka v glavni stvari, naj bi bilo upravljanje z blagom, da bi se omogočilo strankam, da to blago kar najučinkoviteje tr ijo. Poleg tega naj to opravljanje storitev ne bi pomenilo „zadostne neposredne zveze z nepremičnino“ v smislu sodne prakse Sodišča (sodba z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger, C-166/05, ZOdl., str. I-7749) in naj se zato zanj ne bi uporabljal  len 47 Direktive o DDV. Zato naj se zadevne storitve takrat, ko se opravljajo za prejemnike s sede em zunaj poljskega ozemlja, ne bi smele obdavčiti na Poljskem.

15 Minister Finansów je v podporo kasacijski pritožbi, ki jo je zoper navedeno sodbo vložil pri Naczelny S d Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), trdil, da v obravnavani zadevi storitev skladiščenja predstavlja glavno in prevladujočo storitev in da druge storitve, ki jih ponuja družba RR, izhajajo iz značilnosti glavne storitve. Tako naj ne bi bilo mogoče zanikati tesne povezanosti te storitve z nepremičnino, izrecno določeno kot skladišče. Zato naj bi bilo treba kraj obdavčitve navedene storitve določiti v skladu s členom 28e zakona o DDV in bi moral torej biti na Poljskem.

16 Po navedbah predložitvenega sodišča iz zgoraj navedene sodbe Heger ter sodb z dne 3. septembra 2009 v zadevi RCI Europe (C-37/08, ZOdl. str. I-7533) in z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Inter-Mark Group (C-530/09, ZOdl., str. I-10675) izhaja, da mora biti za ugotovitev, ali gre za opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami v smislu člena 47 Direktive o DDV, izpolnjeno neko število pogojev. V obravnavani zadevi naj bi res obstajala nekakšna povezava med opravljanjem zadevnih storitev in nepremičnino, vendar naj bi bila ta povezava zgolj drugotna.

17 V teh okoliščinah je Naczelny S d Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali [:]

– je treba pravila, ki so razvidna iz členov 44 in 47 Direktive [o DDV], razlagati tako, da so celovite storitve skladiščenja blaga, ki zajemajo prevzem blaga v skladišču, njegovo spravljane na ustrezne skladiščne regale, shranjevanje za stranko, odpremo, razkladanje in nakladanje ter – za nekatere stranke – prepakiranje materialov, dobavljenih v skupinskih paketih, v posamezne sklope, storitve, povezane z [nepremičnino], ki jih je treba v skladu s členom 47 Direktive [o DDV] obdavčiti po kraju, v katerem je nepremičnina,

– [...] pa gre za storitve, ki se v skladu s členom 44 Direktive [o DDV] obdavčijo po kraju, v katerem ima prejemnik storitev sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je bila storitev opravljena, ali  e tega nima, po kraju, v katerem ima stalno prebivališče ali običajno prebiva e“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

18 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba  len 47 Direktive o DDV razlagati tako, da opravljanje celovite storitve skladiščenja blaga, ki zajema prevzem blaga v skladišču, njegovo spravljane na ustrezne skladiščne regale, njegovo shranjevanje, njegovo pakiranje, njegovo odpremo, njegovo razkladanje in njegovo nakladanje ter, za nekatere stranke, prepakiranje materialov, dobavljenih v skupinskih paketih, v posamezne sklope, pomeni opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami v smislu tega člena.

19 Da bi predložitveno sodišče dobilo koristen odgovor in glede na to, da je zadevna transakcija iz vprašanja za predhodno odločanje sestavljena iz več elementov, je treba najprej preučiti, ali je treba šteti, da to transakcijo sestavlja ena enotna storitev ali več ločenih in samostojnih storitev, ki jih je treba glede DDV presojati ločeno.

20 V skladu s sodno prakso Sodišča je namreč treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi lahko bile opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, če transakcije niso samostojne (sodbi z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 51, in z dne 27. septembra 2012 v zadevi Field Fisher Waterhouse, C-392/11, točka 15).

21 Sodišče je glede tega odločilo, da gre za enotno storitev, kadar so dva ali več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 22, in zgoraj navedeno sodbo Field Fisher Waterhouse, točka 16).

22 Za tak primer gre tudi, ko je treba eno ali več storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Natančneje, storitev je treba šteti za pomožno storitev h glavni storitvi, če sama za stranko ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji (glej v tem smislu sodbi z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 30, in z dne 10. marca 2011 v združenih zadevah Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ZOdl., str. I-1457, točka 54, ter zgoraj navedeno sodbo Field Fisher Waterhouse, točka 17).

23 Čeprav je res v pristojnosti nacionalnega sodišča, da odloči, ali davčni zavezanec v konkretnem primeru ponuja enotno storitev, in da glede tega dokončno presodi vsa dejstva, pa mu lahko Sodišče predloži vse elemente razlage, ki so lahko v pomoč pri reševanju spora (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 23, in sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi X, C-334/10, točka 24).

24 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je storila generalna pravobranilka v točkah od 21 od 23 sklepnih predlogov, da iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, izhaja, da je v zadevi v glavni stvari treba skladiščenje blaga napoloma šteti za glavno storitev, prevzem, spravljanje, odpremo, razkladanje in nakladanje blaga pa zgolj za pomožne storitve. Slednje storitve za stranke namreč po navadi nimajo lastnega namena, temveč predstavljajo transakcije, ki jim omogočajo uporabljati glavno storitev pod najboljšimi pogoji.

25 Kar zadeva prepakiranje blaga, dobavljenega v paketih, v posamezne sklope, pa je treba dodati, da je treba to storitev, ki se opravlja samo za nekatere stranke, šteti za glavno samostojno storitev vedno, ko tako prepakiranje ni nujno potrebno za zagotovitev boljšega skladiščenja zadevnega blaga.

26 Glede na to, da iz spisa, ki je na voljo Sodišču, ne izhaja, da bi se predložitveno sodišče v svojem vprašanju sklicevalo na ta drugi primer, je treba za nadaljnje razlogovanje šteti, da celovita storitev skladiščenja iz postopka v glavni stvari pomeni enotno transakcijo, katere glavna storitev je skladiščenje blaga.

27 V teh okoliščinah je treba nato določiti kraj, za katerega se šteje, da je v njem opravljena ta enotna transakcija.

28 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Direktiva o DDV, enako kot Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva), katero je nadomestila, v naslovu V, namenjenemu kraju obdavčitljivih transakcij, vsebuje poglavje 3 o kraju opravljanja storitev, katerega oddelka 2 in 3 določata, kot je razvidno iz njunih naslovov, splošna pravila za določanje kraja obdavčitve take storitve in posebne določbe v zvezi z opravljanjem posebnih storitev.

29 Tako je pred odločitvijo, ali se v danem položaju za neko opravljanje storitev uporabljata člena 44 in 45 Direktive o DDV, ki določata splošna pravila, treba odgovoriti na vprašanje, ali je ta položaj urejen s katero od posebnih določb iz členov od 46 do 59b te direktive (glej po analogiji s Šesto direktivo sodbo z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 21).

30 V obravnavani zadevi je treba preučiti, ali storitev skladiščenja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, spada na področje uporabe člena 47 Direktive o DDV.

31 V zvezi z besedilom navedenega člena 47, ki v bistvu ustreza členu 9(2)(a) Šeste direktive, je jasno, da storitve skladiščenja niso med storitvami, ki so izrecno navedene v tem členu 47, tako da na podlagi besedila tega člena ni mogoče podati koristnega odgovora na postavljeno vprašanje.

32 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da samo opravljanje storitev, ki imajo dovolj neposredno zvezo z nepremičnino, spada v okvir člena 47 Direktive o DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Inter-Mark Group, točka 30). Taka zveza med drugim zaznamuje vse storitve, naštet v tem členu (glede člena 9(2)(a) Šeste direktive glej zgoraj navedeno sodbo Heger, točka 24).

33 Glede pojma „nepremičnina“ je treba poudariti, da je Sodišče že razsodilo, da je ena izmed bistvenih značilnosti nepremičnine ta, da se navezuje na neki del ozemlja države članice, v kateri je (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Heger, točka 20).

34 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 35 sklepnih predlogov, mora biti zato, da opravljanje storitev spada na področje uporabe člena 47 Direktive o DDV, ta storitev povezana z izrecno določeno nepremičnino.

35 Vendar, ker je veliko število storitev tako ali drugače povezanih z nepremičninami, mora biti poleg tega cilj opravljanja storitve nepremičnina sama. To še posebej velja, kadar je treba izrecno določeno nepremičnino šteti za bistveni element opravljanja storitev, ker predstavlja osrednji in nepogrešljiv sestavni del opravljanja storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Heger, točka 25).

36 Vsekakor je jasno, da je za storitve, naštet v členu 47 Direktive o DDV, ki zadevajo uporabo ali opremljanje nepremičnine, upravljanje z njo, vključno z njeno rabo, in cenitev take nepremičnine, značilno, da je njihov cilj nepremičnina sama.

37 Iz tega je mogoče sklepati, da storitev skladiščenja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, za katero ni mogoče šteti, da se nanaša na opremljanje nepremičnine, upravljanje z njo ali na njeno cenitev, ne spada na področje uporabe člena 47, razen če je prejemniku te storitve dodeljena pravica do uporabe celotne izrecno določene nepremičnine ali njenega dela.

38 Če se, kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah 42 in 43 sklepnih predlogov,

izkaže, da prejemniki take storitve skladiščenja na primer nimajo nobene pravice dostopati do dela nepremičnine, kjer je skladiščno njihovo blago, ali da nepremičnina, v ali na kateri se to blago skladišči, ni osrednji in nepogrešljiv sestavni del opravljanja storitev, kar bo moralo ugotoviti nacionalno sodišče, se za opravljanje storitev, kot je zadevno v postopku v glavni stvari, ne uporablja člen 47 Direktive o DDV.

39 Zato je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 47 Direktive o DDV razlagati tako, da opravljanje celovite storitve skladiščenja blaga, ki zajema prevzem blaga v skladišču, njegovo spravlanje na ustrezne skladiščne regale, njegovo shranjevanje, njegovo pakiranje, njegovo odpremo, njegovo razkladanje in njegovo nakladanje, ne spada na področje uporabe tega člena, razen če skladiščenje predstavlja glavno storitev enotne transakcije in je prejemnikom te storitve dodeljena pravica do uporabe celotne izrecno določene nepremičnine ali njenega dela.

## **Stroški**

40 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Člen 47 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da opravljanje celovite storitve skladiščenja blaga, ki zajema prevzem blaga v skladišču, njegovo spravlanje na ustrezne skladiščne regale, njegovo shranjevanje, njegovo pakiranje, njegovo odpremo, njegovo razkladanje in njegovo nakladanje, ne spada na področje uporabe tega člena, razen če skladiščenje predstavlja glavno storitev enotne transakcije in je prejemnikom te storitve dodeljena pravica do uporabe celotne izrecno določene nepremičnine ali njenega dela.**

Podpisi

\* Jezik postopka: poljščina.