



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

27 юни 2013 година\*

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 44 и 47 — Място на извършване на облагаемите сделки — Данъчно привързване — Понятие за доставка на услуги, свързани с недвижими имоти — Презгранична доставка на комплексни услуги по складирането на стоки“

По дело C-155/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 8 февруари 2012 г., постъпил в Съда на 30 март 2012 г., в рамките на производство по дело

**Minister Finansów**

срещу

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

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-жа М. Berger, г-н А. Borg Barthet, г-н Е. Levits и г-н J.-J. Kasel (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., от г-н W. Varga, radca prawny,
- за полското правителство, от г-н В. Majczyna и г-н М. Szpunar, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от г-жа К. Paraskevopoulou и г-жа М. Germani, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа J. Hottiaux и г-жа С. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 31 януари 2013 г.,

\* Език на производството: полски.

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 44 и 47 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, стр. 11, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Minister Finansów (министъра на финансите) и RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp, z o.o. (наричано по-нататък „RR“), учредено по полското право дружество, регистрирано за целите на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), по повод на определянето — за целите на събирането на този данък — на мястото, където трябва да се извърши доставката на услугата по складиране на стоки.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 44 от Директивата за ДДС предвижда:

„Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

- 4 Член 47 от посочената директива гласи:

„Мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, включително услугите на експерти и агенти за недвижими имоти, осигуряването на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, като този на ваканционни лагери или на обекти, развити за ползване като къмпинг, предоставянето на права за ползване на недвижими имоти и услуги за подготвянето и координирането на строителни работи като например услугите на архитекти и на предприятия, предоставящи надзор на обекта, е мястото, където се намира недвижимият имот“.

#### *Полското законодателство*

- 5 Член 5, параграф 1, точка 1 от Закона за данъка върху добавената стойност (ustawa o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г. (Dz. U. № 54, позиция 535), в редакцията му, която е приложима за спора по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда, че доставките на стоки и услуги на територията на страната се облагат с ДДС.

6 Член 8, параграфи 1 и 4 от Закона за ДДС гласи:

„1. „Доставка на услуги“ по член 5, параграф 1 е всяка доставка, която е предназначена за физическо или юридическо лице или за образуване без юридическа правосубектност и която не е доставката на стоки по смисъла на член 7, в това число и:

прехвърлянето на права върху нематериални активи независимо от формата на правната сделка;

задължението за въздържане от извършване на определено действие или за непротивопоставяне на определено действие или състояние;

извършването на услуги по силата на разпореждане, направено от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон.

[...]

4. За да се определи мястото на доставка на дадени услуги, тези услуги следва да бъдат идентифицирани съгласно статистическите класификации, когато в законовите разпоредби или в актовете по тяхното прилагане се въвеждат статистически символи за означаване на тези услуги“.

7 Съгласно член 28b, параграф 1 от Закона за ДДС мястото на доставка, в случай че услугите се доставят на данъчнозадължено лице, получател на доставяната услуга, е мястото, където се намира седалището или постоянният адрес на последното, без да се засяга действието на параграфи 2—4 и на членове 28e, член 28f, параграф 1, член 28g, параграф 1 и членове 28i, 28j и 28n.

8 Съгласно член 28b, параграф 2 от Закона за ДДС, ако услугите се доставят на данъчнозадълженото лице в негов постоянен обект, намиращ се на място, различно от това, в което е установило постоянния адрес или седалището си, мястото на доставка на услугите е мястото, където се намира постоянният обект.

9 Член 28e от Закона за ДДС гласи следното:

„Мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, включително услугите на експерти и агенти за недвижими имоти, осигуряването на настаняване в хотели или в обекти с подобни функции, като например ваканционни лагери или обекти, развити за ползване като къмпинг, експлоатирането и ползването на недвижими имоти, както и услуги за подготвянето и координирането на строителни работи, като например услугите на архитекти и специалисти по строителен надзор, е мястото, където се намира недвижимият имот“.

### **Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос**

10 В рамките на търговската си дейност RR предоставя комплексни услуги по складиране на стоки на икономически оператори, регистрирани за целите на ДДС и установени в държави членки, различни от Република Полша. Тези услуги обхващат по-специално приемането на стоките в склад, разпределянето на същите в подходящи за складирането им места, складирането на тези стоки, опаковането им за съответните клиенти и предаването, разтоварването и натоварването на стоките. Освен това по отношение на някои договорни партньори, които са доставчици на стоки на групи от дружества с дейност в областта на информационните технологии, посочените услуги обхващат и преопаковането след индивидуално сортиране на доставени в общи опаковки материали. Предоставянето на складово пространство е само един от многобройните етапи на ръководения от RR процес по логистично обслужване. Освен това за предоставянето на тези

услуги последното дружество използва наети от него работници, разходите за труд на които, както и разходите за опаковането, са елементи от заплащаното за предоставянето на тези услуги възнаграждение. Договорните партньори на RR, които са поискали да ползват тези услуги, нямат нито седалище, нито постоянен обект на територията на Полша.

- 11 На 25 март 2010 г. RR подава молба, с която иска конкретни указания относно определянето на мястото на предоставяне на комплексната услуга по складиране за целите на изчисляването на ДДС. Според това дружество за място на извършване на доставката на услуги от вида на тези, които то предоставя, трябва да се счита мястото, където получателят на доставяните услуги е установил седалището си. Поради това предлаганите от RR услуги не трябвало да се облагат с ДДС в Полша. По-конкретно комплексната услуга по складиране не следвало да се разглежда като услуга във връзка с недвижим имот. Всъщност страните не възнамерявали да предоставят на получателите на разглежданата услуга права на ползване на складовите площи, а ставало въпрос само за съхранение на стоките в непроменено състояние и за осигуряване на всички допълнителни престации, свързани с тази услуга.
- 12 С индивидуален акт, приет на 8 юни 2010 г. полската данъчна администрация, представлявана от Minister Finansów, приема, обратно, че услугите по складиране имат характера на доставка на услуги, свързани с даден недвижим имот, и следователно изпълняват фактическия състав на член 28е от Закона за ДДС. При тези условия като място на доставка на тези услуги следва да се разглежда мястото, където се намира недвижимият имот, който се използва като склад.
- 13 RR обжалва посочения индивидуален акт, като твърди, че поддържаното от Minister Finansów тълкуване на член 28е от Закона за ДДС не съответства на текста и на тълкуването на член 47 от Директивата за ДДС, противоречи на принципа на съгласуваност на правото на Съюза и поставя под въпрос единното прилагане на това право в държавите членки. Всъщност съгласно разпоредбите на тази директива доставките на услуги, свързани с недвижими имоти, представлявали услуги, които се отнасят до съответния недвижим имот. Именно тази характеристика обаче липсвала при разглежданата в главното производство доставка на услуги.
- 14 С решение от 25 ноември 2010 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Окръжен административен съд Лодз) уважава посочената жалба, като приема, че предоставените от RR услуги не представляват доставки на услуги, свързани с недвижими имоти. По-конкретно според тази юрисдикция разглежданите услуги не можели да се отнесат към категорията на услугите, които включват „предоставяне на право на ползване на определен недвижим имот“, доколкото договорите, сключени между RR и неговите съдоговорители, имат за предмет пазенето и активното управление на стоките, вложени в склада на последното. На клиентите на RR не се предоставяло право на ползване на даден недвижим имот по какъвто и да било начин. Определящ елемент на доставка на услуги като разглежданата в главното производство било управлението на стоките с цел да се даде възможност на клиентите да ги пласират възможно най-ефикасно. Освен това посочената доставка на услуги нямала „достатъчно пряка връзка с недвижим имот“ по смисъла на практиката на Съда (Решение от 7 септември 2006 г. по дело Heger, C-166/05, Recueil, стр. I-7749) и поради това не попадала в хипотезата на член 47 от Директивата за ДДС. Следователно, когато разглежданите услуги са предоставени на получатели, които са установени извън полската територия, те не трябвало да се облагат в Полша.
- 15 В подкрепа на касационната жалба, която подава срещу посоченото съдебно решение пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), Minister Finansów изтъква, че в настоящия случай доставката на услуги по складиране е основната, решаваща престация, като другите доставяни от RR услуги следват от естеството на основната престация. Тясната връзка на тези услуги с конкретно определен недвижим имот обаче била безспорен факт. Поради това доставката на тези услуги следвало да се обложи на мястото, определено съгласно член 28е от Закона за ДДС, а именно в Полша.

- 16 Според запитващата юрисдикция от Решение по дело Heger, посочено по-горе, Решение от 3 септември 2009 г. по дело RCI Europe (C-37/08, Сборник, стр. I-7533) и Решение от 27 октомври 2011 г. по дело Inter-Mark Group (C-530/09, Сборник, стр. I-10675) следвало, че за да се определи дали става въпрос за свързана с недвижим имот доставка на услуги по смисъла на член 47 от Директивата за ДДС, трябвало да са изпълнени няколко условия. В случая обаче безспорно съществувала определена връзка между разглежданата доставка на услуги и даден недвижим имот, но тази връзка имала само второстепенен характер.
- 17 При тези условия Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:
- „— Следва ли членове 44 и 47 от [Директивата за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че доставките на комплексните услуги по складиране, обхващащи приемането на стоките в склад, разпределянето на същите в подходящи за складирането им места, складирането на тези стоки за съответните клиенти, предаването, разтоварването и натоварването на стоките, а по отношение на някои клиенти и препаковането след индивидуално сортиране на доставени в общи опаковки материали, представляват доставки на услуги, свързани с недвижим имот, които съгласно член 47 от [Директивата за ДДС] се облагат на мястото, където се намира недвижимият имот,
- или в този случай става въпрос за доставки на услуги, които съгласно член 44 от [Директивата за ДДС] се облагат на мястото, където получателят на доставяните услуги е установил трайно седалището на своята стопанска дейност или където има постоянен обект или при липса на такова установяване — по мястото на постоянния му адрес или по мястото на обичайното му пребиваване?“.

### **По преюдициалния въпрос**

- 18 Със своя въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 47 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на комплексна услуга по складиране, обхващаща приемането на стоките в склад, разпределянето на същите в подходящи за складирането им места, складирането на тези стоки, опаковането им и предаването, разтоварването и натоварването на стоките, а по отношение на някои клиенти и препаковането след индивидуално сортиране на доставени в общи опаковки материали, представляват доставки на услуги, свързани с недвижим имот, по смисъла на този член.
- 19 За да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция и с оглед на обстоятелството, че разглежданата в преюдициалния въпрос сделка включва няколко елемента, трябва най-напред да се провери дали същата трябва да се счита за съставена от една-единствена сделка или от няколко отделни и самостоятелни сделки, които трябва да се разгледат поотделно за целите на ДДС.
- 20 Всъщност от практиката на Съда следва, че при определени обстоятелства няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са самостоятелни (Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 51 и Решение от 27 септември 2012 г. по дело Field Fisher Waterhouse, C-392/11, точка 15).
- 21 Във връзка с това Съдът се произнесъл, че доставка трябва да се разглежда като една-единствена, когато два или повече елемента или действия, доставени от данъчнозадълженото лице, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа престация, чието разделяне на части би било изкуствено (вж. в този

смисъл Решение от 27 октомври 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 22, както и Решение по дело *Field Fisher Waterhouse*, посочено по-горе, точка 16).

- 22 Такъв е случаят и когато една или множество доставки съставляват една основна доставка, а другата доставка или доставки съставлява(т) една или множество съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната. По-конкретно една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (вж. в този случай Решение от 25 февруари 1999 г. по дело *CPP*, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 30, Решение от 10 март 2011 г. по дело *Vog* и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, Сборник, стр. I-1457, точка 54 и Решение по дело *Field Fisher Waterhouse*, посочено по-горе, точка 17).
- 23 Макар да е от компетентност на националната юрисдикция да установи дали в конкретен случай данъчнозадълженото лице извършва една-единствена доставка и да прецени окончателно фактическите обстоятелства в това отношение, Съдът все пак може да ѝ даде всички насоки за тълкуване, полезни за решаването на спора (вж. в този смисъл Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, посочено по-горе, точка 23, както и Решение от 19 юли 2012 г. по дело *X*, C-334/10, точка 24).
- 24 В това отношение следва да се отбележи, както подчертава генералният адвокат точки 21—23 от заключението си, от представената на Съда преписка личи, че в делото по главното производство складирането на стоките по принцип следва да се счита за основна доставка, докато приемането за складиране, разпределянето, предаването, разтоварването и натоварването им следва да бъдат третирани като съпътстващи доставки. Всъщност сами по себе си последните доставки по принцип не представляват цел за клиентите, а сделки, които им позволяват да се възползват при най-добри условия от основната услуга.
- 25 Що се отнася обаче до преопаковането след индивидуално сортиране на стоките, доставени в опаковки, следва да се добави, че тази услуга, която се предоставя само на определени клиенти, трябва да се счита за основна самостоятелна доставка във всички случаи, когато посоченото преопаковане не е абсолютно необходимо, за да се осигури по-добро складиране на въпросните стоки.
- 26 С оглед на обстоятелството, че от предоставената на Съда преписка не личи, че въпросът на запитващата юрисдикция обхваща тази втора хипотеза, следва да се приеме, че за следващите съображения разглежданата в главното производство комплексна услуга по складиране представлява една-единствена сделка, основната доставка по която се изразява в складирането на стоки.
- 27 При тези условия следва, на второ място, да се определи мястото, в което доставката по посочената една-единствена сделка се счита за извършена.
- 28 В това отношение е важно да се отбележи, че подобно на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), която заменя, Директивата за ДДС съдържа в дял V, посветен на мястото на облагаемите сделки, глава 3 относно мястото на доставка на услуги, раздели 2 и 3 от която предвиждат, както личи от заглавията им, както общи правила за определяне на мястото на облагане на такава доставка, така и специални разпоредби относно специфични доставки на услуги.

- 29 Следователно, преди да се определи дали в дадена хипотеза определена доставка на услуги се урежда от членове 44 и 45 от Директивата за ДДС, които предвиждат общите правила, трябва да се отговори на въпроса дали тази хипотеза попада в обхвата на някоя от специалните разпоредби, съдържащи се в членове 46—59б от тази директива (вж. по аналогия с Шеста директива Решение от 26 септември 1996 г. по дело Dudda, C-327/94, Recueil, стр. I-4595, точка 21).
- 30 В настоящия случай следва да се провери дали услуга по складиране като разглежданата в главното производство може да попадне в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС.
- 31 Що се отнася до текста на член 47, който по същество съответства на този на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива, трябва да се констатира, че услугите по складиране не са част от изрично изброените в посочения член 47 доставки, поради което от текста на последния не може да се направи полезно за отговора на поставения въпрос заключение.
- 32 От практиката на Съда обаче следва, че единствено доставките на услуги, които имат достатъчно пряка връзка с даден недвижим имот, попадат в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Inter-Mark Group, посочено по-горе, точка 30). Такава връзка впрочем характеризира всички изброени в този член доставки (вж., що се отнася до член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива, Решение по дело Heger, посочено по-горе, точка 24).
- 33 Що се отнася до понятието „недвижим имот“, следва да се припомни, че както Съдът вече е постановил, една от основните характеристики на такъв имот е, че е привързан към определена част от територията на държавата членка, в която се намира (вж. в този смисъл Решение по дело Heger, посочено по-горе, точка 20).
- 34 Ето защо, както генералният адвокат посочва в точка 35 от заключението си, за да попадне в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС, съответната доставка на услуги трябва да е свързана с точно определен недвижим имот.
- 35 Доколкото обаче много услуги са привързани по един или друг начин към недвижим имот, необходимо е освен това доставката на услуги да има за предмет самия недвижим имот. Такъв по-специално е случаят, когато точно определен недвижим имот трябва да се счита за съставен елемент от доставката на услуги, тъй като представлява централен и абсолютно необходим елемент от последната (вж. в този смисъл Решение по дело Heger, посочено по-горе, точка 25).
- 36 Всъщност трябва да се констатира, че изброените в член 47 от Директивата за ДДС доставки на услуги, които се отнасят било до използването или облагородяването на недвижим имот, било до управлението, включително експлоатирането и оценката на такъв имот, се характеризират с това, че самият недвижим имот е предмет на доставката.
- 37 От това следва, че доставка на услуги по складиране като разглежданата в главното производство, която не може да се приеме за свързана с облагородяването, управлението или оценката на недвижим имот, може да попадне в приложното поле на посочения член 47 само при условие че на получателя на тази услуга е предоставено право да ползва цялостно или частично точно определен недвижим имот.
- 38 Както посочва генералният адвокат в точки 42 и 43 от заключението си, ако се окаже, че получателите на такава услуга по складиране например нямат никакво право на достъп до частта от недвижимия имот, в която са складираны стоките им, или че недвижимият имот, на или в който трябва да се складираат последните, не представлява централен и абсолютно

необходим елемент от доставката на услуги, което националните юрисдикции трябва да проверят, доставка на услуги като разглежданата в главното производство не може да попадне в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС.

- 39 Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори, че член 47 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на комплексна услуга по складиране, обхващаща приемането на стоките в склад, разпределянето на същите в подходящи за складирането им места, складирането на тези стоки, опаковането им и предаването, разтоварването и натоварването на стоките, попада в приложното поле на този член само при условие че складирането представлява основната доставка по една-единствена сделка и че на получателя на тази услуга е предоставено право да ползва цялостно или частично точно определен недвижим имот.

### **По съдебните разноски**

- 40 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

**Член 47 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г., трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на комплексна услуга по складиране, обхващаща приемането на стоките в склад, разпределянето на същите в подходящи за складирането им места, складирането на тези стоки, опаковането им и предаването, разтоварването и натоварването на стоките, попада в приложното поле на този член само при условие че складирането представлява основната доставка по една-единствена сделка и че на получателя на тази услуга е предоставено право да ползва цялостно или частично точно определен недвижим имот.**

Подписи