



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 27ης Ιουνίου 2013*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 44 και 47 — Τόπος στον οποίο λογίζεται ότι πραγματοποιούνται οι φορολογητέες πράξεις — Τόπος φορολόγησης — Έννοια της παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα — Σύνθετη διασυνοριακή υπηρεσία αποθηκείωσης εμπορευμάτων»

Στην υπόθεση C-155/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Μαρτίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Minister Finansów

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits και J.-J. Kasel (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τον W. Varga, radca prawny,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους B. Majczyna και M. Szrunar,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Παρασκευοπούλου και Μ. Γερμάνη,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Hottiaux και C. Soulay,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 31ης Ιανουαρίου 2013,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 44 και 47 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ L 44, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς που ανέκυψε μεταξύ του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών) και της RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp z o.o. (στο εξής: RR), εταιρίας πολωνικού δικαίου υποκείμενης στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), με αντικείμενο τον καθορισμό του τύπου στον οποίο λογίζεται ότι παρέχεται υπηρεσία αποθηκεύσεως εμπορευμάτων προς τον σκοπό της εισπράξεως του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών λογίζεται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών λογίζεται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

- 4 Το άρθρο 47 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνωσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και τον συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.»

Το πολωνικό δίκαιο

- 5 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 1, του πολωνικού νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. n° 54, θέση 535), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην εθνική επικράτεια υπόκεινται σε ΦΠΑ.

6 Το άρθρο 8, παράγραφοι 1 και 4, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 1, νοείται κάθε παροχή που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή φορέα χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία δεν συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 7, συμπεριλαμβανομένων:

- 1) της μεταβίβασης άυλων αγαθών, ανεξαρτήτως του είδους της δικαιοπραξίας διά της οποίας λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση,
- 2) της υποχρέωσης για παράλειψη ή ανοχή πράξεως ή καταστάσεως,
- 3) της παροχής υπηρεσίας κατόπιν επιτάξεως ή επ’ ονόματι δημόσιας αρχής ή σε εκτέλεση νόμου.

[...]

4. Προκειμένου να προσδιοριστεί ο τόπος της παροχής υπηρεσιών, οι υπηρεσίες προσδιορίζονται βάσει στατιστικών ταξινομήσεων, σε περίπτωση κατά την οποία οι νομοθετικές διατάξεις ή οι κανονιστικές διατάξεις που έχουν ληφθεί σε εκτέλεση νόμου προβλέπουν στατιστικά σύμβολα για τις συγκεκριμένες παροχές υπηρεσιών.»

7 Κατά το άρθρο 28b, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, ως τόπος της παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη υπηρεσιών λογίζεται ο τόπος στον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έχει την έδρα ή την κατοικία του, υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 2 έως 4 και των άρθρων 28e, 28f, παράγραφος 1, 28g, παράγραφος 1, 28i, 28j και 28n.

8 Δυνάμει του άρθρου 28b, παράγραφος 2 του νόμου περί ΦΠΑ, σε περίπτωση που οι υπηρεσίες παρέχονται στη μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο, η οποία βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας ή της κατοικίας του, ως τόπος της παροχής της εν λόγω υπηρεσίας λογίζεται ο τόπος της μόνιμης εγκαταστάσεως.

9 Το άρθρο 28e, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της εκμεταλλεύσεως και χρήσεως ακινήτων καθώς και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και τον συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάρη οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επιβλέψεως, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

10 Στο πλαίσιο ασκήσεως των εμπορικών της δραστηριοτήτων, η RR παρέχει σε οικονομικούς φορείς, υποκείμενους σε ΦΠΑ και εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη πλην της Πολωνίας, σύνθετη υπηρεσία αποθηκείσεως εμπορευμάτων. Η συγκεκριμένη υπηρεσία περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναποθήκευσή τους, τη συσκευασία για ορισμένους πελάτες, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους. Επιπλέον, όσον αφορά ορισμένους αντισυμβαλλομένους, οι οποίοι είναι προμηθευτές εταιριών στον τομέα της πληροφορικής, η επίμαχη παροχή υπηρεσιών συμπεριλαμβάνει και την επανασυσκευασία του προμηθευόμενου υλικού σε ατομικές συσκευασίες. Η παραχώρηση χώρων αποθηκείσεως αποτελεί ένα μόνο από τα πλείονα στοιχεία της οργανωτικής διαδικασίας που διαχειρίζεται η RR. Επιπλέον, για την παροχή της επίμαχης υπηρεσίας απασχολεί δικούς της

εργαζομένους και χρησιμοποιεί δικές της συσκευασίες, το κόστος των οποίων συνυπολογίζεται όσον αφορά την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες αυτές. Οι αντισυμβαλλόμενοι της RR που έχουν ζητήσει παροχή υπηρεσίας αποθηκεύσεως δεν έχουν ούτε την έδρα ούτε τη μόνιμη εγκατάστασή τους στην πολωνική επικράτεια.

- 11 Στις 25 Μαρτίου 2010 η RR υπέβαλε αίτηση ατομικής γνωμοδοτήσεως όσον αφορά τον καθορισμό του τόπου παροχής της σύνθετης υπηρεσίας αποθηκεύσεως προς τον σκοπό υπολογισμού του ΦΠΑ. Κατά την εν λόγω εταιρία, ο τόπος παροχής υπηρεσιών όπως οι παρεχόμενες από αυτήν είναι ο τόπος στον οποίο ο αποδέκτης της παροχής έχει την έδρα του. Επομένως, οι παρεχόμενες από την RR υπηρεσίες δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ στην Πολωνία. Συγκεκριμένα, πρόθεση των αντισυμβαλλομένων δεν είναι να παρασχεθεί στον αποδέκτη της επίμαχης υπηρεσίας δικαίωμα χρήσεως του αποθηκευτικού χώρου, αλλά αποκλειστικώς να αποτραπεί η αλλοίωση των εμπορευμάτων και να διασφαλισθεί η παροχή όλων των σχετικών με τη συγκεκριμένη υπηρεσία συμπληρωματικών παροχών.
- 12 Με την από 8 Ιουνίου 2010 ατομική γνωμοδότησή της η πολωνική φορολογική αρχή, εκπροσωπούμενη από τον Minister Finansów, διευκρίνισε ωστόσο ότι οι υπηρεσίες αποθηκεύσεως εμπορευμάτων είχαν χαρακτήρα υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα και ότι, ως εκ τούτου, υπάγονταν στο άρθρο 28e του νόμου περί ΦΠΑ. Υπό αυτές τις συνθήκες, ο τόπος της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο κείται το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως αποθήκη.
- 13 Η RR άσκησε προσφυγή κατά της προαναφερθείσας ατομικής γνωμοδοτήσεως προβάλλοντας ότι η ερμηνεία του άρθρου 28b του νόμου περί ΦΠΑ από τον Minister Finansów απέκλινε από το γράμμα και την ερμηνεία του άρθρου 47 της οδηγίας ΦΠΑ, ότι είναι αντίθετη προς την αρχή της συνοχής του δικαίου της Ένωσης και ότι θέτει υπό αμφισβήτηση την ομοιόμορφη εφαρμογή του εν λόγω δικαίου στα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, κατά τις διατάξεις της προαναφερθείσας οδηγίας, οι συναφείς με ακίνητα παροχές υπηρεσιών είναι υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο. Όμως, η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών σαφώς δεν είναι τέτοιου είδους υπηρεσία.
- 14 Με την από 25 Νοεμβρίου 2010 απόφασή του το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Łódź) έκανε δεκτή την ως άνω προσφυγή, κρίνοντας ότι οι υπηρεσίες που παρέχει η RR δεν είναι υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα. Ειδικότερα, κατά το εν λόγω δικαστήριο, δεν είναι δυνατό να χαρακτηρισθούν ως υπηρεσίες περιλαμβάνουσες «παροχή δικαιωμάτων χρήσεως ακινήτου», καθόσον οι συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της RR και των αντισυμβαλλομένων της έχουν ως αντικείμενο την επίβλεψη και ενεργή διαχείριση των φυλασσόμενων στις αποθήκες της εμπορευμάτων. Οι πελάτες δεν αποκτούν κανένα δικαίωμα χρήσεως των ακινήτων υπό οποιαδήποτε μορφή. Το κύριο στοιχείο της επίμαχης υπηρεσίας είναι η διαχείριση των εμπορευμάτων προς τον σκοπό παροχής στους πελάτες της δυνατότητας να διαθέσουν στην αγορά το εμπόρευμα κατά τον αποτελεσματικότερο δυνατό τρόπο. Εξάλλου, η εν λόγω παροχή υπηρεσιών δεν παρουσιάζει σε σημαντικό βαθμό «άμεσο σύνδεσμο με ακίνητο» κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-166/05, Heger, Συλλογή 2006, σ. I-7749) και δεν είναι, κατά συνέπεια, δυνατό να εμπίπτει στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, εφόσον οι λήπτες των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένοι εκτός της πολωνικής επικράτειας, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν πρέπει να φορολογούνται στην Πολωνία.
- 15 Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως που άσκησε κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου), ο Minister Finansów διατείνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση η υπηρεσία αποθηκεύσεως είναι η κύρια και προεξέχουσα υπηρεσία, δεδομένου ότι οι λοιπές υπηρεσίες που παρέχει η RR απορρέουν από τη φύση της κύριας υπηρεσίας. Πάντως, ο άμεσος σύνδεσμος της εν λόγω υπηρεσίας με το ακίνητο που έχει σχεδιασθεί ειδικώς για να λειτουργεί ως αποθήκη είναι αδιαμφισβήτητος. Συνεπώς, ο τόπος φορολογήσεως της υπηρεσίας αυτής πρέπει να προσδιορισθεί βάσει του άρθρου 28e του νόμου περί ΦΠΑ και βρίσκεται, ως εκ τούτου, στην Πολωνία.

- 16 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από την προπαρατεθείσα απόφαση Heger, και τις αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, C-37/08, RCI Europe (Συλλογή 2009, σ. I-7533), και της 27ης Οκτωβρίου 2011, C-530/09, Inter-Mark Group (Συλλογή 2011, σ. I-10675), προκύπτει ότι, προς διαπίστωση του αν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να πληρούνται ένα σύνολο προϋποθέσεων. Εν προκειμένω, υπάρχει ασφαλώς ορισμένος σύνδεσμος μεταξύ της επίμαχης παροχής υπηρεσιών και ακινήτου, αλλά ο εν λόγω σύνδεσμος έχει απλώς δευτερεύοντα χαρακτήρα.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:
- «Έχουν τα άρθρα 44 και 47 της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι οι σύνθετες παροχές υπηρεσιών αποθηκεύσεως εμπορευμάτων, οι οποίες περιλαμβάνουν την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, συνιστούν παροχές υπηρεσιών σχετικές με ακίνητο, φορολογούμενες, δυνάμει του άρθρου 47 της [οδηγίας ΦΠΑ] στον τόπο στον οποίο κείται το εν λόγω ακίνητο,
 - ή πρόκειται για υπηρεσίες που κατά το άρθρο 44 της [οδηγίας ΦΠΑ] φορολογούνται στον τόπο στον οποίο ο αποδέκτης των υπηρεσιών, στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες, έχει τη μόνιμη έδρα των οικονομικών του δραστηριοτήτων ή τη μόνιμη εγκατάστασή του, ή, ελλείψει αυτών, την κατοικία του ή τον συνήθη τόπο διαμονής του;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 18 Με το προδικαστικό του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η παροχή σύνθετης υπηρεσίας αποθηκεύσεως εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναπόθεσή τους, τη συσκευασία τους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, συνιστά παροχή υπηρεσιών σχετική με ακίνητο κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου.
- 19 Προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο και λαμβανομένου υπόψη ότι η εμπορική πράξη την οποία αφορά το προδικαστικό ερώτημα περιλαμβάνει πλείονα στοιχεία, πρέπει να εξετασθεί, πρώτον, αν η εν λόγω παροχή υπηρεσιών πρέπει να λογισθεί ως ενιαία παροχή ή ως σύνολο περισσότερων διακριτών και αυτόνομων παροχών, στις οποίες πρέπει να επιβληθεί, κατά συνέπεια, αυτοτελώς ΦΠΑ.
- 20 Συγκεκριμένα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, υπό ορισμένες συνθήκες, πλείονες, τυπικώς διακριτές, παροχές, οι οποίες μπορούν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να αποτελέσουν αντικείμενο αυτοτελούς φορολογήσεως ή απαλλαγής, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη εάν δεν είναι ανεξάρτητες (αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service, Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 51, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse, σκέψη 15).
- 21 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως ενιαία όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο ή δύο ή περισσότερες πράξεις στις οποίες προέβη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen και OV Bank, Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 22, καθώς και προαναφερθείσα απόφαση Field Fisher Waterhouse, σκέψη 16).

- 22 Τούτο ισχύει επίσης όταν μία ή περισσότερες παροχές συνιστούν την κύρια παροχή και η άλλη ή οι άλλες παροχές συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως παρεπόμενη κύριας παροχής οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 30· καθώς και της 10ης Μαρτίου 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, Bog κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-1457, σκέψη 54, καθώς και προαναφερθείσα απόφαση Field Fisher Waterhouse, σκέψη 17).
- 23 Καίτοι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει μία ενιαία υπηρεσία σε μια συγκεκριμένη υπόθεση και να διατυπώσει συναφώς τις οριστικές εκτιμήσεις όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, παρά ταύτα το Δικαστήριο δύναται να του παράσχει κάθε ερμηνευτικό στοιχείο που του είναι χρήσιμο για να αποφανθεί επί της διαφοράς (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 23, καθώς και απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-334/10, X, σκέψη 24).
- 24 Συναφώς, επιβάλλεται η επισήμανση, όπως υπογράμμισε και η γενική εισαγγελέας στα σημεία 21 έως 23 των προτάσεων της, ότι, όπως προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, η αποθήκευση των εμπορευμάτων πρέπει καταρχήν να λογισθεί ως η κύρια υπηρεσία, ενώ αντιθέτως η παραλαβή, η τοποθέτηση σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, η παράδοση, η εκφόρτωση και η φόρτωσή τους ως παρεπόμενες. Συγκεκριμένα, για τους πελάτες, οι παρεπόμενες υπηρεσίες δεν συνιστούν καταρχήν αυτοσκοπό, αλλά πράξεις που καθιστούν δυνατή την υπό βέλτιστους όρους παροχή της κύριας υπηρεσίας.
- 25 Εντούτοις, όσον αφορά την επανασυσκευασία των παραδοθέντων εμπορευμάτων σε ατομική συσκευασία, επισημαίνεται επιπροσθέτως ότι η εν λόγω παροχή, η οποία παρέχεται σε ορισμένους μόνον πελάτες, πρέπει να λογίζεται εν πάση περιπτώσει ως αυτοτελής παροχή οσάκις η εν λόγω επανασυσκευασία δεν εξασφαλίζει την καλύτερη αποθήκευση των επίμαχων εμπορευμάτων.
- 26 Δεδομένου ότι από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία δεν προκύπτει ότι το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά την προαναφερθείσα δεύτερη περίπτωση, πρέπει να γίνει δεκτό, κατ' ακολουθία, ότι η επίδικη σύνθετη υπηρεσία αποθηκεύσεως αποτελεί ενιαία πράξη η κύρια παροχή της οποίας συνίσταται στην αποθήκευση των εμπορευμάτων.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει, δεύτερον, να προσδιορισθεί ο τόπος στον οποίο πρέπει να λογίζεται ότι πραγματοποιείται η εν λόγω ενιαία πράξη.
- 28 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ, όπως και η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), την οποία αντικατέστησε, περιλαμβάνει στον τίτλο της V, περί του τύπου των φορολογητέων πράξεων, το κεφάλαιο 3, που αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, τα τμήματα 2 και 3 του οποίου ορίζουν, όπως προκύπτει από τους τίτλους τους, τόσο γενικούς κανόνες για τον καθορισμό του τόπου φορολόγησεως τέτοιου είδους παροχής όσο και ειδικές διατάξεις σχετικά με την παροχή ειδικών υπηρεσιών.
- 29 Ως εκ τούτου, πριν κριθεί αν στο πλαίσιο μιας δεδομένης καταστάσεως μια παροχή υπηρεσιών εμπίπτει στα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα οποία προβλέπουν τους γενικούς κανόνες, πρέπει να επιλυθεί το ζήτημα αν η κατάσταση αυτή διέπεται από κάποια από τις ειδικές διατάξεις των άρθρων 46 έως 59β της εν λόγω οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία με την έκτη οδηγία, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 21).

- 30 Εν προκειμένω, πρέπει να εξετασθεί αν υπηρεσία αποθηκείσεως όπως η επίμαχη είναι δυνατό να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 31 Όσον αφορά το γράμμα του εν λόγω άρθρου 47, που αντιστοιχεί κατ' ουσία στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι υπηρεσίες αποθηκείσεως δεν συγκαταλέγονται μεταξύ των παροχών που απαριθμεί το προαναφερθέν άρθρο 47, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να συναχθεί από το γράμμα αυτού ένα χρήσιμο συμπέρασμα προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα.
- 32 Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μόνον οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται αρκούντως άμεσα με ακίνητο εμπίπτουν στο εν λόγω άρθρο 47 της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Inter-Mark Group, σκέψη 30). Εξάλλου, τέτοιος σύνδεσμος διακρίνει όλες τις παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στη διάταξη αυτή (βλ., όσον αφορά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, προαναφερθείσα απόφαση Heger, σκέψη 24).
- 33 Όσον αφορά την έννοια του «ακινήτου», επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι ένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του εν λόγω αγαθού είναι το ότι αυτό συνδέεται με συγκεκριμένο τμήμα του εδάφους του κράτους μέλους στο οποίο κείται (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Heger, σκέψη 20).
- 34 Επομένως, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 35 των προτάσεών της, προκειμένου μια παροχή υπηρεσιών να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει η εν λόγω παροχή να σχετίζεται με ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο.
- 35 Εντούτοις, δεδομένου ότι μεγάλος αριθμός υπηρεσιών συναρτώνται ρητώς με τον ένα ή τον άλλο τρόπο με ακίνητο, πρέπει επιπλέον η παροχή υπηρεσιών να έχει ως αντικείμενο το ίδιο το ακίνητο. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν ένα ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο πρέπει να λογίζεται ως συστατικό στοιχείο μιας παροχής υπηρεσιών, στον βαθμό που αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της εν λόγω παροχής (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Heger, σκέψη 25).
- 36 Ειδικότερα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες αφορούν είτε τη χρήση, είτε την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητο, είτε τη διαχείριση, συμπεριλαμβανομένης της εκμεταλλείσεως αυτού και της διεξαγωγής πραγματογνωμοσύνης σε αυτό, χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι το ακίνητο αποτελεί αυτό καθαυτό το αντικείμενο της παροχής.
- 37 Ως εκ τούτου, υπηρεσία αποθηκείσεως όπως η επίδικη, η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως σχετική με την εκτέλεση εργασιών, τη διαχείριση ή τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης σε ακίνητο, είναι δυνατό να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 47 μόνον υπό τον όρο ότι έχει χορηγηθεί στον δικαιούχο της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου.
- 38 Σε περίπτωση που, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 42 και 43 των προτάσεών της, αποδειχθεί ότι οι δικαιούχοι της εν λόγω παροχής δεν έχουν, για παράδειγμα, δικαίωμα προσβάσεως στο μέρος του ακινήτου στο οποίο τοποθετούνται τα εμπορεύματα ή ότι το ακίνητο στο οποίο αυτά πρέπει να τοποθετηθούν δεν αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της παροχής υπηρεσίας, πράγμα που εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να το εκτιμήσουν, παροχή υπηρεσιών όπως η επίδικη δεν είναι δυνατό να εμπίπτει στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 39 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι σύνθετη παροχή υπηρεσιών αποθηκείσεως εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναπόθεσή τους, τη συσκευασία τους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των

παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο μόνον εφόσον η αποθήκευση συνιστά την κύρια παροχή ενιαίας πράξεως και χορηγείται στους δικαιούχους της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, έχει την έννοια ότι σύνθετη παροχή υπηρεσιών αποθηκεύσεως εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναπόθεσή τους, τη συσκευασία τους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο μόνον εφόσον η αποθήκευση συνιστά την κύρια παροχή ενιαίας πράξεως και χορηγείται στους δικαιούχους της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου.

(υπογραφές)