



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 31. januarja 2013¹

Zadeva C-155/12

Minister Finansów
proti
RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska))

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Člen 47 Direktive 2006/112/ES —
Kraj opravljanja storitev — Opravljanje storitev v zvezi z nepremičnino — Skladiščenje blaga“

I – Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na obdavčitev skladiščenja blaga z davkom na dodano vrednost in na vprašanje, katera država ima davčno pristojnost v zvezi s tem. Ta davčna pristojnost je odvisna od kraja opravljanja obdavčene storitve, ki se določa na podlagi zakonodaje o davku na dodano vrednost.
2. V skladu z njo ima davčno pristojnost glede storitev „v zvezi z nepremičnino“ država članica, v kateri je nepremičnina. V ta namen je Sodišče že odločilo, da mora biti taka zveza med storitvijo in nepremičnino „dovolj neposredna“.² Predložitveno sodišče želi zdaj pojasnilo, ali gre za to tudi pri skladiščenju blaga.
3. Predlog je zadosten povod za pojasnitev sodne prakse Sodišča glede kraja opravljanja storitve v zvezi z nepremičnino. Zaradi uporabe prava je treba v posameznem primeru pojasniti, kaj Sodišče razume pod „dovolj neposredno“ zvezo.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,³ kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8⁴ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), vsebuje v členu 43 in naslednjih pravila o kraju opravljanja storitev.

¹ — Jezik izvirnika: nemščina.

² — Glej sodbi z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger (C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 24) in z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Inter-Mark Group (C-530/09, ZOdl., str. I-10675, točka 30).

³ — UL L 347, str. 1.

⁴ — Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL L 44, str. 11).

5. Člen 44 Direktive o DDV vsebuje to splošno določbo:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. [...]“

6. Če prejemnik storitve ni davčni zavezanec, velja v skladu s členom 45 Direktive o DDV to splošno pravilo:

„Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. [...]“

7. Člen 46 in naslednji Direktive o DDV vsebujejo posebne določbe o kraju opravljanja storitev. Člen 47 Direktive o DDV ureja „Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami“:

„Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, kakor so počitniški 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.“

8. 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)⁵ (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki se je uporabljala do 31. decembra 2006, je v členu 9 vsebovala določbe o kraju opravljanja storitev. Posebna določba o opravljanju storitev v zvezi z nepremičninami je bila v drugem odstavku, točka (a), te direktive:

„2. Vendar pa:

- (a) je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja;“

B – *Nacionalno pravo*

9. Poljski zakon z dne 11. marca 2004 o DDV v različici, ki se uporabi v postopku v glavni stvari, vsebuje določbe, ki so v bistvu enake določbam členov 44 in 47 Direktive o DDV.

III – Postopek v glavni stvari in postopek pred Sodiščem

10. Družba RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. Z o.o., ki je družba poljskega prava (v nadaljevanju: davčni zavezanec), opravlja storitve skladiščenja blaga za podjetja s sedežem v drugih državah članicah Evropske unije in v tretjih državah. Navedene storitve zajemajo prevzem blaga v skladišču, njegovo spravlanje na skladiščne regale, shranjevanje navedenega blaga, pakiranje blaga za stranko, odpremo blaga, razkladanje in nakladanje. Deloma k storitvi spada tudi prepakiranje materialov, dobavljenih v skupinskih paketih, v posamezne sklope.

⁵ — UL L 145, str. 1.

11. Davčni zavezanec je v zvezi s to dejavnostjo pri poljski davčni upravi vložil prošnjo za razlago poljske zakonodaje o prometnem davku. Želel je vedeti, ali so v Republiki Poljski opisane storitve predmet prometnega davka. Pristojni Minister Finansów je na to vprašanje podal pritrdilen odgovor, če je skladišče na Poljskem. Pri opisanih storitvah naj bi namreč šlo za storitve v zvezi z nepremičnino, zaradi česar naj bi jih bilo treba obdavčiti tam, kjer je nepremičnina.

12. Davčni zavezanec je zoper to odločbo vložil tožbo pri poljskih sodiščih. Trdi, da je kraj obdavčitve storitev, ki jih opravlja, z davkom na dodano vrednost v skladu s členom 44 Direktive o DDV kraj, kjer ima konkretni prejemnik storitve sedež, in ne v skladu s členom 47 Direktive o DDV kraj, kjer je nepremičnina. Če ima prejemnik storitve sedež zunaj Poljske, naj Republika Poljska torej ne bi smela obdavčiti storitev skladiščenja.

13. Naczelny Sąd Administracyjny, ki zdaj obravnava ta spor, se v tem kontekstu in v kontekstu odstopajoče prakse obdavčitve drugih držav članic, ki jo je ugotovilo, v skladu s členom 267 PDEU obrača na Sodišče s tema vprašanjema:

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, odprema, razkladanje in nakladanje ter – za nekatere stranke – prepakiranje materialov, dobavljenih v skupinskih paketih, v posamezne sklope, storitve v zvezi z nepremičninami, ki jih je treba v skladu s členom 47 Direktive o DDV obdavčiti po kraju, kjer je nepremičnina?

Ali pa gre za storitve, ki se v skladu s členom 44 Direktive o DDV obdavčijo po kraju, kjer ima prejemnik storitev sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je bila storitev opravljena, ali če tega nima, po kraju, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva?

14. V postopku pred Sodiščem so davčni zavezanec, grška in poljska vlada ter Komisija podali pisna stališča.

IV – Pravna presoja

15. Predložitveno sodišče želi z vprašanjema za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je treba za opisane storitve skladiščenja blaga uporabiti člen 47 Direktive o DDV.

16. Za odgovor na vprašanje sta potrebna dva miselna koraka. Najprej je treba ugotoviti, ali je celovita storitev, ki jo opravlja davčni zavezanec, enotna storitev, ali pa jo sestavljajo različne posamezne storitve, katerih kraj opravljanja je treba presojati vsakič ločeno (točka A). Nato pa je treba preučiti, ali se za tako ugotovljene storitve uporablja člen 47 Direktive o DDV (točka B).

A – Enotna storitev ali samostojne posamezne storitve

17. Najprej je treba razjasniti, ali je treba kraj opravljanja posameznih storitev, ki so povezane s celovito storitvijo, to je prevzem blaga v skladišču, njegovo spravljane na ustrezne skladiščne regale, shranjevanje navedenega blaga, odprema blaga, razkladanje in nakladanje, ugotavljati vsakič ločeno ali skupaj.

18. Poljska vlada je pravilno opozorila na to, da je treba v tem primeru upoštevati sodno prakso Sodišča o enotni storitvi. V skladu z njo je treba pri transakciji, ki obsega različne posamezne storitve in ravnanja, preučiti vse okoliščine, da bi se ugotovilo, ali ta transakcija obsega dve ali več ločenih storitev ali pa gre za enotno storitev.⁶

19. Za enotno storitev gre zlasti, če je posamezna storitev glavna storitev in so druge storitve zgolj pomožne. Posamezno storitev je treba šteti zgolj za pomožno storitev glavne, če sama za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, da lahko stranka uporablja glavno storitev pod boljšimi pogoji.⁷

20. Če se domneva, da gre za enotno storitev v obliki glavne in pomožnih storitev, je treba z davčnega vidika pomožne storitve obravnavati enako kot glavno storitev.⁸ Poljska vlada zato pravilno opozarja na to, da kraj opravljanja glavne storitve v celoti določa kraj opravljanja enotne storitve.⁹

21. Sicer je načeloma predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari pristojno za ugotovitev, ali opisane posamezne storitve pomenijo enotno storitev in, glede na primer, katera od posameznih storitev je glavna storitev.¹⁰ V skladu s predstavljenim dejanskim stanjem se načeloma vendarle zdi nujno, da se shranjevanje blaga, torej samo skladiščenje, šteje za glavno storitev, njegov prevzem, spravlanje, odpremo, razkladanje in nakladanje pa kot pomožne storitve. Zадnjenavedene posamezne storitve za stranko namreč običajno nimajo nobenega lastnega namena, ampak se z njimi omogoči želeno skladiščenje blaga.

22. Vsekakor je mogoče tudi v prepakiranju materialov, ki se opravi za nekatere stranke, videti samostojno storitev, če prepakiranje ni bilo opravljeno zaradi boljšega skladiščenja. V tem primeru bi bilo treba z vidika davka na dodano vrednost šteti, da gre za dve storitvi, katerih kraj opravljanja bi bilo treba presoјati ločeno: na eni strani prepakiranje, na drugi skladiščenje blaga.

23. Do drugačnega izida bi lahko ob upoštevanju vsega prišlo, če bi bila z nakladanjem in razkladanjem blaga, ki se ga skladišči, povezana pomembna storitev prevoza s strani davčnega zavezanca. Če spada k storitvi, da se blago prevzame na enem kraju in se ga po krajšem skladiščenju prepelje na drug kraj, je lahko tudi prevoz glavna storitev, medtem ko vmesno skladiščenje za stranko nima nobenega lastnega namena in je zato samo pomožna storitev. Kraj opravljanja take storitve bi se potem določal glede na kraj opravljanja storitve, ki je odločilen za storitev prevoza.

24. Zaradi posameznih storitev, ki jih je opisalo predložitveno sodišče zlasti v vprašanjih za predhodno odločanje, bom pri nadaljnjem preizkusu vendarle izhajala iz tega, da je opisana celovita storitev na področju skladiščenja blaga enotna storitev, katere kraj opravljanja se določa glede na glavno storitev shranjevanja blaga.

B – Kraj opravljanja enotne storitve skladiščenja

25. Ta kraj opravljanja storitve skladiščenja bi bilo mogoče določiti glede na splošne določbe členov 44 in 45 Direktive o DDV ali glede na posebno določbo člena 47.

6 — Sodba z dne 19. julija 2012 v zadevi Deutsche Bank (C-44/11, točka 18 in tam navedena sodna praksa).

7 — Glej sodbo z dne 27. septembra 2012 v zadevi Field Fisher Waterhouse (C-392/11, točka 17 in tam navedena sodna praksa).

8 — Glej sodbi Deutsche Bank (navedena v opombi 6, točka 19 in tam navedena sodna praksa) in Field Fisher Waterhouse (navedena v opombi 7, točka 17).

9 — Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, ZOdl., str. I-9433); nejasna še sodba z dne 25. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-429/97, Recueil, str. I-637, točke od 46 do 48), v skladu s katero obstoj celovite storitve ni v korist uporabe posebne določbe o kraju opravljanja storitev.

10 — Glej sodbo Field Fisher Waterhouse (navedena v opombi 7, točka 20 in tam navedena sodna praksa).

26. Ker imajo posebni predpisi o kraju opravljanja storitev prednost pred splošnimi predpisi,¹¹ je treba najprej preučiti uporabo člena 47 Direktive o DDV.

27. Skladiščenje blaga ne spada k nobeni od storitev, izrecno navedenih v tej določbi. Ker pa naštevanje ni taksativno,¹² se postavlja vprašanje, ali gre pri skladiščenju blaga za storitev „v zvezi z nepremičnino“ v smislu te določbe.

1. Dovolj neposredna zveza

28. V skladu s sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 9(2)(a) Šeste direktive za to ne zadostuje vsaka zveza storitve z nepremičnino. Nasprotno, ta zveza mora biti „dovolj neposredna“.¹³ V sodbi Heger je Sodišče tako zvezo potrdilo, ker je zadevna nepremičnina „bistven“, „osrednji in nepogrešljiv del“ storitve in je kraj, kjer je nepremičnina, kraj, kjer se opravi končna storitev.¹⁴

29. Ne obstaja noben razlog, da ne bi te sodne prakse – kljub besedilu, ki je zdaj razširjeno glede izrecno navedenih storitev – prenesli na določbo člena 47 Direktive o DDV, ki se jo tu razlaga. Vsekakor je treba to sodno prakso konkretizirati, saj je – kot je pravilno poudaril generalni pravobranilec F. G. Jacobs¹⁵ – pri določitvi kraja opravljanja storitev z vidika davka na dodano vrednost zagotavljanje pravne varnosti najvišji cilj.

30. Določbe o kraju opravljanja storitev so kolizijske norme, ki določajo kraj obdavčitve storitev in s tem razmejujejo pristojnosti držav članic. S tem naj bi se preprečilo spore glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in neobdavčenje dohodkov.¹⁶ Pojme, uporabljene v določbah, je zato treba razlagati enotno po vsej Uniji¹⁷ in na način, ki omogoča varno, enostavno in izvedljivo pravno kvalifikacijo in s tem preprečuje spore glede pristojnosti med državami članicami.¹⁸

31. Z dosedanjim sodno prakso Sodišča ta cilj glede člena 47 Direktive o DDV še ni bil dosežen. Zahteva po „dovolj neposredni“ zvezi je – kot je očitno tudi v tem postopku – tako nedoločna, da njena uporaba v posameznem primeru ni predvidljiva. Enako velja za merili nepremičnine kot „osrednjega in nepogrešljivega dela“ storitve ali kraja, kjer se opravi končna storitev, ki ju je Sodišče dodatno navedlo v odločbi.

11 — Glej v tem smislu v zvezi s členom 9 Šeste direktive sodbo z dne 2. julija 2009 v zadevi EGN (C-377/08, ZOdl., str. I-5685, točka 28 in tam navedena sodna praksa).

12 — Glej sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston, predstavljene 7. marca 2006 v zadevi Heger (C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 36).

13 — Sodbi Heger (navedena v opombi 2, točka 24) in Inter-Mark Group (navedena v opombi 2, točka 30) v zvezi s členom 45 Direktive o DDV, starejša različica, ki ima v bistvu enako besedilo; glej tudi sodbo z dne 3. septembra 2009 v zadevi RCI Europe (C-37/08, ZOdl., str. I-7533, točka 36): „dovolj neposredna zveza“.

14 — Sodba Heger (navedena v opombi 2, točka 25).

15 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljene 12. decembra 2002 v zadevi Design Concept (C-438/01, Recueil, str. I-5617, točka 30).

16 — Glej v zvezi s členom 9 Šeste direktive sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točka 14), z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20), z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10), Komisija proti Franciji (navedena v opombi 9, točka 41), z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI (C-108/00, Recueil, str. I-2361, točka 15), z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 23), Levob Verzekeringen in OV Bank (navedena v opombi 9, točka 32), z dne 9. marca 2006 v zadevi Gillan Beach (C-114/05, ZOdl., str. I-2427, točka 14), z dne 6. decembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-401/06, ZOdl., str. I-10609, točka 29), z dne 6. novembra 2008 v zadevi Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, ZOdl., str. I-8255, točka 24), z dne 19. februarja 2009 v zadevi Athesia Druck (C-1/08, ZOdl., str. I-1255, točka 20), EGN (navedena v opombi 11, točka 27) in z dne 26. januarja 2012 v zadevi ADV Allround (C-218/10, točka 27).

17 — Glej v tem smislu v zvezi s členom 9 Šeste direktive sodbe z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881, točka 14), v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-69/92, Recueil, str. I-5907, točka 15) in v zadevi Komisija proti Španiji (C-73/92, Recueil, str. I-5997, točka 12) ter sodbi Gillan Beach (navedena v opombi 16, točka 20) in z dne 22. oktobra 2009 v zadevi Swiss Re Germany Holding (C-242/08, ZOdl., str. I-10099, točka 32).

18 — Glej v zvezi s členom 9 Šeste direktive sodbo Komisija proti Franciji (navedena v opombi 9, točka 49); glej v tem smislu tudi sodbe z dne 7. maja 1998 v zadevi Lease Plan (C-390/96, Recueil, str. I-2553, točka 23 in tam navedena sodna praksa), Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (navedena v opombi 16, točka 31) in ADV Allround (navedena v opombi 16, točka 30).

32. Sodišče je sicer glede „neposredne in takojšnje povezave“ med vstopnimi transakcijami in obdavčenimi izstopnimi transakcijami, ki se v skladu s členom 168 Direktive o DDV zahteva za odbitek vstopnega davka v skladu z njegovo sodno prakso, že ugotovilo, da glede na različnost gospodarskih transakcij ni mogoče točno določiti potrebne zveze za vse primere, ki si jih je mogoče predstavljati, in je torej uporaba tega merila v pristojnosti nacionalnega sodišča.¹⁹ Ni pa mogoče enako trditi za „dovolj neposredno zvezo“, ki določa uporabo člena 47 Direktive o DDV, ki se tu razlaga. Medtem ko je namreč treba pravico do odbitka vstopnega davka v posameznem primeru ugotavljati samo pred enim nacionalnim sodiščem, se lahko vprašanje kraja opravljanja določene storitve obravnava vzporedno pred sodišči različnih držav članic. Da bi se v tem smislu izognili različnim odločitvam, ki bi lahko povzročile dvojno obdavčitev ali neobdavčitev storitve, mora Sodišče nacionalnim sodiščem dati na voljo po možnosti objektivno merilo za uporabo člena 47 Direktive o DDV.²⁰

2. Objektivno merilo za dovolj neposredno zvezo

33. Predložitveno sodišče je v tem smislu predlagalo, da je treba dovolj neposredno zvezo storitve z nepremičnino domnevati takrat, ko je *določena* nepremičnina *predmet* storitve.

34. Temu predlogu bi morale Sodišče slediti.

35. Prvič, to pomeni, da ni dovolj, da se za opravljanje storitve potrebuje katera koli nepremičnina. Nasprotno, iti mora za *določeno* nepremičnino, ki jo stranki lahko opredelita. Ta zahteva izhaja že iz tega, da mora biti strankama pri uporabi člena 47 Direktive o DDV jasno, na katerem kraju je treba izpolniti davčne obveznosti.

36. Vsekakor je mogoče, da zahteva po *določeni* nepremičnini, s katero je povezana storitev, tudi ne zadostuje za uporabo člena 47 Direktive o DDV. Številne storitve se namreč opravljajo na določeni nepremičnini, saj ima ponudnik storitve tam svoje poslovne prostore, ne da bi se lahko s tem utemeljilo dovolj neposredno zvezo storitve z nepremičnino. Kot je namreč Sodišče že ugotovilo, je veliko storitev tako ali drugače povezanih z nepremičnino.²¹

37. Drugič, konkretno določena nepremičnina mora zato biti tudi *predmet* storitve, to pomeni, da je nepremičnina *objekt* storitve. To zahtevo je mogoče izpeljati iz storitev, ki so izrecno navedene v členu 47 Direktive o DDV in ki so v bistvu edina oporna točka za razlago.²² V skladu s tem je nepremičnina predmet storitve, če jo uporablja stranka (dodeljevanje pravic do uporabe, vključno z nastanitvijo), če gre za prenovo (gradbene storitve) ali izvedensko presojo (storitve strokovnjakov).

38. V tem smislu ni pomembno, da sta v členu 47 Direktive o DDV navedeni tudi dve storitvi, ki ne spadata v pravem smislu pod eno od teh treh kategorij. Za to gre namreč pri storitvah nepremičninskih posrednikov in pri storitvah za pripravo gradbenih del. Predmet teh storitev ni sama nepremičnina, temveč prodajna pogodba za nepremičnino oziroma projektna dokumentacija za njeno prenovo.

19 — Sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 25).

20 — Glej v tem smislu že sklepne predloge v zadevi Heger (navedeni v opombi 12, točka 33).

21 — Sodba Heger (navedena v opombi 2, točka 23).

22 — Glej v zvezi s smislom in namenom izjeme za storitve v zvezi z nepremičnino predlog Komisije za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev z dne 23. decembra 2003, COM(2003) 822 final, str. 7 in 8: „politični razlogi“.

39. Ni pa nujno, da splošno pravilo za dovolj neposredno zvezo z nepremičnino zajema vse v členu 47 Direktive o DDV izrecno navedene storitve. Nasprotno, njun prevzem v besedilo je lahko namenjen tudi samo poenostavljajoči razširitvi njegove uporabe.²³ Če pa bi se splošno pravilo razumelo tako široko, da prav tako vsebuje vse v členu 47 Direktive o DDV izrecno navedene storitve, bi to zelo razširilo področje uporabe te norme. Če bi se namreč tudi storitve nepremičninskih posrednikov in pripravo gradbenih del uvrstilo pod splošno pravilo, bi to moralo vključevati tudi storitve, katerih predmet sicer ni nepremičnina, ki pa so v določeni zvezi z nepremičnino. Kot je bilo že predstavljeno,²⁴ pa gre pri številnih storitvah za to.

40. Glede na to je treba neposredno zvezo med storitvijo in nepremičnino, ki zadostuje za uporabo člena 47 Direktive o DDV, domnevati, če je predmet storitve uporaba, prenova ali izvedenska presoja določene nepremičnine ali če je storitev izrecno navedena v določbi.

41. Posamezni primeri, o katerih je do zdaj odločalo Sodišče, so v skladu s tema pogojema: pravice do ribarjenja, o katerih je presojalo v zadevi Heger, pomenijo uporabo nepremičnine,²⁵ organizacija zamenjave pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki je bila predmet zadeve RCI Europe,²⁶ pa spada pod storitev nepremičninskega posrednika. V sodbi Inter-Mark Group je Sodišče sicer zavrnilo dovolj neposredno zvezo med sejmsko stojnico in nepremičnino, čeprav gre za obdelavo nepremičnine. Vendar ta sodna praksa zgolj ponazarja, da mora taka obdelava tudi v obliki gradbenih storitev imeti določen obseg in določeno trajnost.²⁷

3. Predmet storitve skladiščenja

42. Storitve skladiščenja, ki se obravnava v tem primeru, ima zato lahko dovolj tesno zvezo z nepremičnino samo, če je povezana s pravico uporabe določene nepremičnine ali določenega dela nepremičnine. Samo takrat je predmet storitve sama nepremičnina. V tem smislu je lahko pomembno, na kar je opozorilo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi kot prejšnja instanca v postopku v glavni stvari, da stranke nimajo prostega dostopa do skladiščnih površin.

43. Če pa s storitvijo skladiščenja ni povezana nobena pravica uporabe določene nepremičnine, je predmet storitve samo blago, ki se ga shranjuje. To, da je za skladiščenje nujno potrebna nepremičnina, je, kot smo videli, nepomembno.²⁸ Kot je grška vlada pravilno navedla, je nepremičnina v tem primeru samo sredstvo za izvedbo storitve.

44. Storitve skladiščenja tudi ne spada, kot je navedla poljska vlada, pod nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, ki je navedena v členu 47 Direktive o DDV. Nastanitev oseb poteka pod popolnoma drugimi pogoji kot skladiščenje blaga, tako da sektor, ki se ukvarja s skladiščenjem, nima nobene podobne funkcije kot hotelski sektor.

45. Potemtakem je treba za to, da se člen 47 Direktive o DDV uporabi za storitev skladiščenja, na kar je davčni zavezanec pravilno opozoril, razlikovati, ali ima stranka pravico uporabe določene skladiščne površine ali pa naj bi zgolj dobila blago nazaj v nespremenjenem stanju.

23 — V zvezi z razširitvijo kataloga storitev glej predlog Komisije COM(2003) 822 final (naveden v opombi 22), str. 13 v zvezi s členom 9a.

24 — Glej zgoraj, točka 36.

25 — Glej sodbo Heger (navedena v opombi 2, točka 25).

26 — Glej sodbo RCI Europe (navedena v opombi 13).

27 — Glej sodbo Inter-Mark Group (navedena v opombi 2, točka 31).

28 — Glej zgoraj, točki 35 in 36.

4. Smernice odbora za davek na dodano vrednost

46. To razlikovanje pri storitvah skladiščenja ustreza tudi stališču svetovalnega odbora za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: odbor za DDV). Odbor za DDV, ki ga v skladu s členom 398(2) Direktive o DDV sestavljajo predstavniki držav članic in Komisije, je v smernicah s 93. zasedanja z dne 1. julija 2011 „skoraj soglasno“ izrazil mnenje, da se za skladiščenje blaga v nepremičnini ne uporablja člen 47 Direktive o DDV, če „stranki določen del nepremičnine ni na voljo za izključno uporabo“.²⁹

47. Smernice odbora za DDV sicer niso pravno zavezujoče.³⁰ Vendar pa člen 398(4) Direktive o DDV odboru dodeljuje nalogo, da obravnava vprašanja v zvezi z uporabo določb Unije o DDV.

48. Sodišče je na področju carinskega prava že zgodaj opredelilo mnenja nekdanjega odbora za nomenklaturu skupne carinske tarife, ki je imel podobno nalogo,³¹ kot veljavne elemente za enotno razlago skupne carinske tarife, čeprav niso bila pravno zavezujoča.³² Na tem temelji ustaljena sodna praksa Sodišča, v skladu s katero so pojasnila, ki jih je izdelala Komisija h kombinirani nomenklaturi – zdaj v sodelovanju z odborom za carinski zakonik³³ – pomemben, čeprav pravno nezavezujoč pripomoček za razlago posameznih tarifnih števil.³⁴

49. Ne obstaja več noben razlog, da se smernicam odbora za DDV ne bi priznalo podobne vloge. V svojih sklepnih predlogih v zadevi *Levob Verzekeringen* in *OV Bank* sem to sicer še zavrnila z obrazložitvijo, da smernice še niso bile objavljene.³⁵ Vendar pa so medtem že bile.³⁶

50. Vsekakor se odboru za DDV tudi ne sme pripisati prevelikega pomena. Njegove smernice so v bistvu izraz mnenja Komisije in pristojnih organov držav članic.³⁷ Zato za njihovo uporabo kot pripomoček za razlago niti ni potrebna soglasnost, ki jo člen 113 PDEU predpisuje za akte Sveta na področju davka na dodano vrednost.

51. Kot pripomoček za razlago, ki se izvaja tu, pa v obravnavanem primeru navedene, skoraj soglasno sprejete smernice potrjujejo drugačno obravnavanje storitve skladiščenja glede uporabe člena 47 Direktive o DDV.

29 — Dokument A – taxud.c.1(2012)400557 – 707, str. 4, točka 8(a).

30 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca L. A. Geelhoeda, predstavljene 14. novembra 2002 v zadevi *Hoffmann* (C-144/00, Recueil, str. I-2921, točka 72) ter generalnega pravobranilca Y. Bota, predstavljene 13. septembra 2007 v zadevi *Komisija proti Nemčiji* (C-401/06, ZOdl., str. I-10609, točka 50).

31 — Glej člen 2 Uredbe Sveta (EGS) št. 97/69 z dne 16. januarja 1969 o ukrepih za enotno uporabo nomenklature skupne carinske tarife (UL L 14, str. 1).

32 — Sodba z dne 15. februarja 1977 v zadevi *Dittmeyer* (69/76 in 70/76, Recueil, str. 231).

33 — Glej člen 9(1)(a), druga alineja, in člen 10 Uredbe Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 254/2000 z dne 31. januarja 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 9, str. 357).

34 — Glej med drugim sodbe z dne 6. novembra 1997 v zadevi *LTM* (C-201/96, Recueil, str. I-6147, točka 17), z dne 17. marca 2005 v zadevi *Ikegami* (C-467/03, ZOdl., str. I-2389, točka 17) in z dne 18. maja 2011 v zadevi *Delphi Deutschland* (C-423/10, ZOdl., str. I-4003, točka 24).

35 — Glej moje sklepne predloge, predstavljene 12. maja 2005 v zadevi *Levob Verzekeringen* in *OV Bank* (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 25).

36 — Glej spletno stran Komisije http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm, z dne 11. januarja 2013.

37 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca J.-P. Warnerja, predstavljene 19. januarja 1977 v združenih zadevah *Dittmeyer* (69/76 in 70/76, Recueil, str. 231, 244).

V – Predlog

52. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Naczelny Sąd Administracyjny, odgovori:

1. Pogoj za uporabo člena 47 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES, je, da je predmet storitve uporaba, prenova ali izvedenska presoja določene nepremičnine ali da je storitev izrecno navedena v določbi.
2. Celovite storitve na področju skladiščenja blaga izpolnjujejo ta pogoja samo, če je shranjevanje blaga glavna storitev enotne storitve in je povezano s pravico uporabe določene nepremičnine ali določenega dela nepremičnine.