

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 27 czerwca 2013 r. (*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 44 i 47 – Miejsce uznawane za miejsce dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu – Miejsce opodatkowania – Pojęcie „usług związanych z nieruchomościami” – Transgraniczne, kompleksowe usługi w zakresie magazynowania towarów

W sprawie C-155/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 8 lutego 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 marca 2012 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits i J.-J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. przez W. Vargę, radcę prawnego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną oraz M. Szpunara, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz M. Germani, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Hottiaux oraz C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 31 stycznia 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 44 i 47 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. L 44, s. 1) (zwaną dalej „dyrektywą 2006/112”).

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów a RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (zwaną dalej „RR”), spółką prawa polskiego będącą podatnikiem podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), w przedmiocie określenia, dla celów poboru owego podatku, miejsca uznawanego za miejsce świadczenia usług magazynowania towarów.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 44 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

4 Zgodnie z art. 47 wskazanej dyrektywy:

„Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług rzeczoznawców i agentów nieruchomości, usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, przyznawanie prawa użytkowania nieruchomości oraz usług związanych z przygotowywaniem i koordynacją prac budowlanych, takich jak usługi architektów i biur nadzoru budowlanego, jest miejsce, w którym znajduje się dana nieruchomość”.

Prawo polskie

5 Artykuł 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535) w wersji mającej zastosowanie do postępowania głównego (zwaną dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju.

6 Artykuł 8 ust. 1 i 4 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

[...]

4. Przy określaniu miejsca świadczenia usług usługi są identyfikowane za pomocą klasyfikacji statystycznych, jeżeli dla tych usług przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne”.

7 Zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy o podatku VAT miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2–4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1, art. 28g ust. 1, art. 28i, 28j i 28n.

8 Zgodnie z art. 28b ust. 2 ustawy o podatku VAT, w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

9 Artykuł 28e ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

„Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i użytkowania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 W ramach prowadzonej działalności gospodarczej RR świadczy na rzecz podmiotów gospodarczych, będących podatnikami podatku VAT i mających siedziby w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej niż Rzeczpospolita Polska, kompleksowych usług w zakresie magazynowania towarów. Usługa ta obejmuje między innymi przyjmowanie towarów do magazynu, umieszczanie towarów na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie tych towarów, pakowanie towarów dla klientów, wydawanie towaru, rozładunek i załadunek. Ponadto, w odniesieniu do niektórych kontrahentów będących dostawcami towarów na rzecz koncernów komputerowych, przedmiotowa usługa obejmuje również przepakowywanie materiałów dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestawów. Udostępnienie przestrzeni magazynowej stanowi tylko jeden z wielu elementów procesu logistycznego, którego zarządzaniem zajmuje się RR. Ponadto w ramach omawianej usługi angażuje ona własnych pracowników, jak również używa opakowań, których koszt stanowi element wynagrodzenia za tę usługę. Kontrahenci spółki RR zamawiający świadczenie owej usługi nie posiadają na terytorium Polski siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności.

11 W dniu 25 marca 2010 r. RR złożył wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów w indywidualnej sprawie w zakresie ustalenia miejsca świadczenia kompleksowych usług magazynowania dla celów obliczenia podatku VAT. Wedle owej spółki miejscem świadczenia usług tego rodzaju, jak te świadczone przez nią, jest miejsce siedziby usługobiorcy. Tym samym

jej zdaniem ?wiadczone przez ni? us?ugi nie podlegaj? opodatkowaniu VAT w Polsce. W szczeg?lno?ci kompleksowych us?ug magazynowania towar?w nie nale?y uznawa? za us?ug? zwi?zan? z nieruchomo?ciami. Zamiarem stron nie by?o bowiem przyznanie us?ugobiorcy w post?powaniu g??wnym prawa u?ytkowania powierzchni magazynowej, lecz jedynie utrzymanie towar?w w niezmi?nionym stanie oraz zapewnienie wszelkich dodatkowych ?wiadcze? zwi?zanych z tego rodzaju us?ug?.

12 W wydanej w dniu 8 czerwca 2010 r. interpretacji indywidualnej Minister Finans?w uzna? jednak, ?e us?ugi w zakresie magazynowania towar?w maj? charakter us?ug zwi?zanych z nieruchomo?ciami i tym samym s? obj?te zakresem art. 28e ustawy o podatku VAT. W zwi?zku z powy?szym zdaniem owego organu miejscem ?wiadczenia owych us?ug jest miejsce po?o?enia nieruchomo?ci u?ywanej jako magazyn.

13 RR wnio?a skarg? na wskazan? interpretacj? indywidualn?, podnosz?c, ?e wyk?adnia art. 28e ustawy o podatku VAT dokonana przez Ministra Finans?w odbiega od brzmienia i wyk?adni art. 47 dyrektywy 2006/112, jest sprzeczna z zasad? sp?jno?ci prawa Unii i podwa?a jednolite zastosowanie owego prawa w pa?stwach cz?onkowskich. Zgodnie bowiem z przepisami owej dyrektywy us?ugi zwi?zane z nieruchomo?ciami s? us?ugami dotycz?cymi nieruchomo?ci. Tymczasem w?a?nie nie mia?o to miejsca w wypadku spornego ?wiadczenia us?ug w post?powaniu g??wnym.

14 W dniu 25 listopada 2010 r. Wojew?dzki S?d Administracyjny w ?odzi uwzgl?dni? wskazan? skarg?, stwierdzaj?c, ?e us?ugi ?wiadczone przez RR nie s? us?ugami zwi?zanymi z nieruchomo?ciami. W szczeg?lno?ci zdaniem owego s?du nie mo?na zaklasyfikowa? przedmiotowych us?ug do kategorii us?ug obejmuj?cych „przyznawanie prawa u?ytkowania nieruchomo?ci”. Przedmiotem um?w zawieranych przez RR z kontrahentami jest bowiem obs?uga towar?w sk?adowanych w magazynach sp?ki i aktywne zarz?dzanie owymi towarami, nie za? udzielanie klientom uprawnie? do u?ytkowania nieruchomo?ci w jakimkolwiek zakresie. Decyduj?cym elementem us?ugi tego rodzaju, jak us?uga sporna w post?powaniu g??wnym jest zarz?dzanie towarem w celu umo?liwienia klientom wykonywania obrotu owym towarem w spos?b mo?liwie efektywny. Ponadto owa us?uga nie pozostaje w „wystarczaj?co bezpo?rednim zwi?zku z nieruchomo?ci?” w rozumieniu orzecznictwa Trybuna?u (wyrok z dnia 7 wrze?nia 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb.Orz. s. I-7749) i nie mo?e by? w zwi?zku z tym obj?ta art. 47 dyrektywy 2006/112. W konsekwencji, je?eli sporne us?ugi s? ?wiadczone na rzecz us?ugobiorc?w maj?cych siedzib? poza terytorium Polski, nie powinny one podlega? opodatkowaniu w Polsce.

15 Na poparcie skargi kasacyjnej wniesionej na powy?szy wyrok do Naczelnego S?du Administracyjnego Minister Finans?w podni?os?, ?e w niniejszej sprawie us?uga magazynowania jest us?ug? g??wn? i przewa?aj?c?, a inne us?ugi oferowane przez RR wynika?y z charakteru owej us?ugi g??wnej. ?cis?y zwi?zek tej us?ugi z nieruchomo?ci? konkretnie okre?lon? jako magazyn jest niezaprzeczalny. W zwi?zku z tym miejsce opodatkowania tej us?ugi powinno by? okre?lone zgodnie z art. 28e ustawy o podatku VAT, a zatem powinno znajdowa? si? w Polsce.

16 Wedle s?du odsy?aj?cego z ww. wyroku w sprawie Heger, a tak?e z wyrok?w z dnia 3 wrze?nia 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533; z dnia 27 pa?dziernika 2011 r. w sprawie C-530/09 Inter-Mark Group, Zb.Orz. s. I-10675, wynika, ?e dla cel?w stwierdzenia, czy chodzi o ?wiadczenie us?ug zwi?zanych z nieruchomo?ci? w rozumieniu art. 47 dyrektywy 2006/112, powinna zosta? spe?niona pewna liczba przes?anek. W niniejszej sprawie istnieje wprawdzie pewien zwi?zek pomi?dzy sporn? us?ug? a nieruchomo?ci?, lecz zwi?zek ?w ma wy?cznie charakter wt?rny.

17 W tych okoliczno?ciach Naczelny S?d Administracyjny postanowi? zawiesi? post?powanie i

zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„– Czy unormowania wynikaj?ce z art. 44 i 47 [dyrektywy 2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kompleksowe us?ugi w zakresie magazynowania towarów, obejmuj?ce przyjmowanie towarów do magazynu, umieszczanie towarów na odpowiednich pó?kach magazynowych, przechowywanie tych towarów dla klienta, wydawanie towarów, roz?adunek i za?adunek oraz w stosunku do niektórych klientów przepakowywanie materia?ów dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestawów, s? us?ugami zwi?zanymi z nieruchomo?ciami, które opodatkowane s? w miejscu, w którym znajduje si? nieruchomo??, zgodnie z art. 47 [dyrektywy 2006/112],

– czy te? nale?y przyj??, ?e s? to us?ugi opodatkowane w miejscu, gdzie us?ugobiorca, na rzecz którego ?wiadczone s? us?ugi, posiada sta?? siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, lub, w przypadku jej braku, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu, stosownie do art. 44 [dyrektywy 2006/112]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Poprzez pytanie prejudycjalne s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 47 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kompleksowe us?ugi w zakresie magazynowania, obejmuj?ce przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich pó?kach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, roz?adunek, za?adunek oraz w stosunku do niektórych klientów przepakowywanie materia?ów dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestawów, s? us?ugami zwi?zanymi z nieruchomo?ciami w rozumieniu tego artyku?u.

19 Celem udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi, a tak?e maj?c na uwadze fakt, ?e transakcja, o której mowa w pytaniu prejudycjalnym zawiera wi?ksz? liczb? elementów, nale?y w pierwszej kolejno?ci zbada?, czy owa transakcja powinna zosta? uznana za sk?adaj?c? si? z jednolitego ?wiadczenia, czy te? z kilku ró?nych i niezale?nych ?wiadcze?, które nale?y ocenia? odr?bnie pod wzgl?dem podatku VAT.

20 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika bowiem, ?e w pewnych okoliczno?ciach formalnie odr?bne ?wiadczenia, które mog? by? wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzi? do opodatkowania lub zwolnienia, nale?y uwa?a? za jednolit? czynno??, gdy nie s? niezale?ne (wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 51; z dnia 27 wrze?nia 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, pkt 15).

21 W tym zakresie Trybuna? orzek?, ?e ?wiadczenie nale?y uzna? za jednolite, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynno?ci dokonane przez podatnika s? ze sob? tak ?ci?le zwi?zane, ?e obiektywnie tworz? jedno nierozzerwalne ?wiadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie mia?oby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 pa?dziernika 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Field Fisher Waterhouse, pkt 16).

22 Jest tak równie? wówczas, gdy jedno lub kilka ?wiadcze? stanowi? ?wiadczenie g?ówne, natomiast pozosta?e ?wiadczenie lub ?wiadczenia stanowi? ?wiadczenie lub ?wiadczenia dodatkowe, które s? traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak ?wiadczenie g?ówne. W szczeg?lno?ci ?wiadczenie nale?y uzna? za dodatkowe w stosunku do ?wiadczenia g?ównego, je?eli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz s?u?y skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze ?wiadczenia g?ównego (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 30; z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach po??czonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/54 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 54; ww. wyrok w sprawie Field Fisher

Waterhouse, pkt 17).

23 O ile prawdą jest, że do sądu krajowego należy ustalenie, czy podatnik wykonuje w konkretnym wypadku świadczenie jednolite, a także podjęcie w tym zakresie wszelkich ostatecznych ocen okoliczności faktycznych, o tyle Trybunał może jednak przedstawić temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykadni, przydatne w celu rozstrzygnięcia sporu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 23; wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-334/10 X, pkt 24).

24 W tym względzie należy stwierdzić, że jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 21–23 opinii, z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, iż w postępowaniu głównym magazynowanie towarów należy zasadniczo uznać za świadczenie główne, natomiast przyjmowanie towarów, ich rozmieszczanie, wydawanie, rozładunek i załadunek stanowi jedynie świadczenia dodatkowe. Te ostatnie ze wskazanych świadczeń nie stanowi bowiem dla klienta celu samego w sobie, lecz są czynnościami umożliwiającymi mu skorzystanie w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego.

25 Jednakże, co się tyczy przepakowywania towarów dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestawów, należy dodać, że świadczenie to – wykonywane jedynie na rzecz niektórych klientów – powinno być uważane za samodzielne świadczenie główne zawsze wówczas, gdy owo przepakowywanie nie jest niezbędnym dla zagwarantowania magazynowania danych towarów w jak najlepszy sposób.

26 Mając na uwadze, że z akt dostępných Trybunałowi nie wynika, jakoby sąd odsyłający miał w ramach pytania prejudycjalnego na myśli ów drugi wypadek, w dalszym wywodzie należy uznać, że sporna w postępowaniu głównym kompleksowa usługa magazynowania stanowi czynność jednolitą, w ramach której świadczenie główne polega na magazynowaniu towarów.

27 W tych okolicznościach należy następnie ustalić miejsce uznawane za miejsce dokonania owej czynności jednolitej.

28 W tym względzie należy stwierdzić, że dyrektywa 2006/112, podobnie jak szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”), której załącznik, zawiera w tytule V, poświęconym miejscu transakcji podlegającym opodatkowaniu rozdział 3 dotyczący miejsca świadczenia usługi, w ramach którego sekcje 2 i 3 ustanawiają – jak wskazują ich tytuły – zarówno przepisy ogólne dotyczące określenia miejsca opodatkowania tego rodzaju świadczenia, jak również przepisy szczególne dotyczące świadczenia usługi szczególnych.

29 W związku z tym, zanim będzie można zdecydować, czy w danej sytuacji określone świadczenie usługi jest objęte art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112 stanowiącymi przepisy ogólne, należy rozstrzygnąć kwestię, czy owa sytuacja jest uregulowana w jednym z przepisów szczególnych zawartych w art. 46–59b owej dyrektywy (zob., analogicznie do szóstej dyrektywy, wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 21).

30 W niniejszej sprawie należy zbadać, czy usługa magazynowania tego rodzaju, jak usługa sporna w postępowaniu głównym może być objęta zakresem zastosowania art. 47 dyrektywy 2006/112.

31 W zakresie dotyczącym brzmienia wskazanego art. 47, które zasadniczo odpowiada art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, należy stwierdzić, że usługi magazynowania nie stanowią usługi

wymienionych w sposób wyraźny w owym art. 47 i w związku z tym z brzmienia tego przepisu nie można wysnuć użytecznego wniosku dla celów udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie.

32 Jednakże z orzecznictwa Trybunału wynika, że jedynie świadczenie usług, które pozostaje w wystarczająco bezpośrednim związku z nieruchomością, mieści się w zakresie stosowania wskazanego art. 47 dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Inter-Mark Group, pkt 30). Należy zresztą wskazać, że w takim związku pozostają wszystkie usługi wymienione w tym przepisie [zob. w zakresie dotyczącym art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy ww. wyrok w sprawie Heger, pkt 24].

33 Jeżeli chodzi o pojęcie „nieruchomości”, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż jedną z jej istotnych cech jest to, że jest związana z określonym częścią terytorium państwa członkowskiego, w którym jest ona usytuowana (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Heger, pkt 20).

34 W związku z tym, jak wskazała rzecznik generalna w pkt 35 opinii, aby świadczenie usług było objęte zakresem stosowania art. 47 dyrektywy 2006/112, konieczne jest, by owo świadczenie było związane z wyraźnie określoną nieruchomością.

35 Jednakże, mając na uwadze, że wiele usług jest w ten lub inny sposób związanych z nieruchomościami, konieczne jest ponadto, aby przedmiotem świadczenia usług była sama nieruchomość. Tak dzieje się w szczególności wówczas, gdy nieruchomość określona w sposób wyraźny należy uznać za konstytutywny element świadczenia usług, jako że stanowi ona centralny i nieodzowny element tego świadczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Heger, pkt 25).

36 Należy bowiem stwierdzić, że świadczenia usług wyliczone w art. 47 dyrektywy 2006/112, które dotyczą bieżącego użytkowania lub urządzania nieruchomości, bieżącego zarządzania wczynie z użytkowaniem oraz wyceny tego rodzaju nieruchomości, charakteryzują się tym, że sama nieruchomość stanowi przedmiot świadczenia.

37 Z powyższego wynika, że usługa magazynowania, tego rodzaju jak usługa sporna w postępowaniu głównym, której nie można uznać za związaną z urządzaniem, zarządzaniem lub wyceną nieruchomości, może być objęta zakresem stosowania wskazanego art. 47 jedynie pod warunkiem, że usługobiorcy jest przyznane prawo użytkowania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

38 Jeżeli miałyby się okazać – jak wskazała rzecznik generalna w pkt 42 i 43 opinii – że np. usługobiorcy tego rodzaju usługi magazynowania nie mają jakiegokolwiek prawa wstępu do części nieruchomości, w której byłyby magazynowane ich towary lub nieruchomości, na której lub w której mają one być magazynowane, nie stanowi centralnego i nieodzownego elementu usługi, co podlega ocenie sądów krajowych, wówczas usługa tego rodzaju jak usługa sporna w postępowaniu głównym nie może być objęta art. 47 dyrektywy 2006/112.

39 W konsekwencji na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 47 dyrektywy 2006/112 powinien być interpretowany w ten sposób, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są objęte tym artykułem jedynie wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo użytkowania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 47 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. należy interpretować w ten sposób, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są objęte tym artykułem jedynie wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo użytkowania całości lub części wyrażonej nieruchomości.

Podpisy

* Język postępowania: polski.