

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 31 stycznia 2013 r.(1)

Sprawa C-155/12

Minister Finansów

przeciwko

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny, Polska)

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 47 dyrektywy 2006/112/WE –
Miejsce świadczenia usług – Usługi związane z nieruchomościami – Magazynowanie towarów

I – Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy opodatkowania podatkiem VAT magazynowania towarów oraz kwestii, któremu państwu członkowskiemu przysuguje w tym zakresie wady podatkowe. Owo wady podatkowe zależy od określonego w prawie podatku VAT miejsca świadczenia opodatkowanej usługi.

2. Wady podatkowe obejmujące usługi „związane z nieruchomościami” przysuguje zgodnie z przepisami państwu członkowskiemu, w którym położona jest nieruchomość. Trybunał orzekł już w tym względzie, że tego rodzaju związek pomiędzy usługą a nieruchomością musi być „wystarczająco bezpośredni”(2). Sąd odsyłający zmierza do wyjaśnienia, czy ma to miejsce również w przypadku magazynowania towarów.

3. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym daje okazję do sprecyzowania orzecznictwa Trybunału dotyczącego miejsca świadczenia usług związanych z nieruchomościami. Poza rozpatrzeniem pojedynczej sprawy powinno zostać wyjaśnione dla celów stosowania prawa, co Trybunał rozumie pod pojęciem „wystarczająco bezpośredniego” związku.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(3), zmieniona dyrektywą 2008/8(4), (zwana dalej „dyrektywą w

sprawie podatku VAT”) zawiera w art. 43 i nast. przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług.

5. Artykuł 44 dyrektywy w sprawie podatku VAT zawiera następujący przepis ogólny:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. [...]”.

6. Jeżeli usługobiorca nie jest podatnikiem, zastosowanie ma zgodnie z art. 45 dyrektywy w sprawie podatku VAT następująca zasada ogólna:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej”.

7. Artykuły 46 i nast. dyrektywy w sprawie podatku VAT zawierają szczególne przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług. W przedmiocie „usług związanych z nieruchomościami” art. 47 dyrektywy VAT stanowi, co następuje:

„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”.

8. Mająca zastosowanie do dnia 31 grudnia 2006 r. 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(5) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”) przewiduje, że w art. 9 przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług. Przepis szczególny dotyczący usług związanych z nieruchomościami był zawarty w art. 9 ust. 2 lit. a):

„2. Jednakże:

a) za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami, włączając w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców, oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważa się, gdzie znajduje się ta nieruchomość”.

B – *Prawo krajowe*

9. Polska ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług zawiera w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym przepisy, które zasadniczo odpowiadają art. 44 i 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT.

III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., b?d?ca sp?k? polskiego prawa (zwana dalej „podatnikiem”) ?wiadczy us?ugi magazynowania towar?w na rzecz przedsi?biorstw maj?cych siedziby w innych pa?stwach cz?onkowskich Unii Europejskiej i w pa?stwach trzecich. Us?ugi te obejmuj? przyjmowanie towar?w na magazyn, umieszczanie towar?w na odpowiednich p?kach magazynowych, przechowywanie tych towar?w, pakowanie towar?w dla klienta, wydawanie towaru, roz?adunek i za?adunek. W niektórych przypadkach do us?ugi nale?y r?wnie? przepakowywanie materia??w dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestaw?w.

11. W zakresie dotycz?cym wskazanej dzia?alno?ci podatnik zwr?ci? si? do polskich organ?w podatkowych z wnioskiem o dokonanie interpretacji polskiego prawa z zakresu podatku VAT. Podatnik ?w zmierza? do wyja?nienia, czy wskazane us?ugi podlegaj? podatkowi VAT w Rzeczypospolitej Polskiej. W?a?ciwy w tym zakresie minister finans?w udzieli? na to pytanie odpowiedzi twierdz?cej pod warunkiem, ?e budynki magazynowe s? po?o?one w Polsce. Wskazane us?ugi s? bowiem jego zdaniem zwi?zane z nieruchomo?ciami, w zwi?zku z czym podlegaj? one opodatkowaniu tam, gdzie po?o?ona jest nieruchomo??.

12. Podatnik odwo?a? si? od wskazanej decyzji przed polskimi s?dami. Podni?ł on, ?e dla cel?w podatku VAT miejscem ?wiadczonej przez niego us?ug jest siedziba danego us?ugobiorcy na podstawie art. 44 dyrektywy w sprawie podatku VAT, a nie miejsce po?o?enia nieruchomo?ci zgodnie z art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT. W zwi?zku z tym w zakresie, w jakim us?ugobiorcy maj? siedzib? poza Polsk?, us?ugi magazynowania nie mog? podlegaj? opodatkowaniu w tym pa?stwie.

13. W tych okoliczno?ciach, Naczelny S?d Administracyjny, przed którym obecnie zawis? sp?r w niniejszej sprawie – maj?c r?wnie? na uwadze stwierdzone przez niego r?n? praktyk? administracji w innych pa?stwach cz?onkowskich – zwr?ci? si? na podstawie art. 267 TFUE do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„Czy unormowania wynikaj?ce z art. 44 i 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e kompleksowe us?ugi w zakresie magazynowania towar?w, obejmuj?ce przyjmowanie towar?w do magazynu, umieszczanie towar?w na odpowiednich p?kach magazynowych, przechowywanie tych towar?w dla klienta, wydawanie towar?w, roz?adunek i za?adunek oraz w stosunku do niekt?rych klient?w przepakowywanie materia??w dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestaw?w, s? us?ugami zwi?zanymi z nieruchomo?ciami, kt?re opodatkowane s? w miejscu, w którym znajduje si? nieruchomo??, zgodnie z art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT?

Czy te? nale?y przyj??, ?e s? to us?ugi opodatkowane w miejscu, gdzie us?ugobiorca, na rzecz kt?rego ?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 w sprawie podatku VAT?”.

14. W post?powaniu przed Trybuna?em podatnik, rz?dy grecki i polski oraz Komisja przedstawili uwagi na pi?mie.

IV – Ocena prawna

15. W pytaniach prejudycjalnych sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT ma zastosowanie do opisanych usług magazynowania towarów.

16. Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, konieczne jest przeprowadzenie badania w dwóch etapach. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, czy świadczona przez podatnika kompleksowa usługa stanowi jednolite świadczenie, czy też składa się z wielu pojedynczych świadczeń, których miejsce wykonania należy oceniać oddzielnie (w tym zakresie zob. poniżej A). Następnie należy zbadać, czy do określonych usług ma zastosowanie art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT (w tym zakresie zob. poniżej B).

A – Jednolite świadczenie czy pojedyncze świadczenia samodzielne

17. W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, czy miejsce wykonania świadczenia w przypadku pojedynczych świadczeń związanych z kompleksową usługą – przyjmowanie towarów na magazyn, umieszczanie towarów na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie tych towarów, wydawanie towaru, rozładunek i załadunek – należy określić oddzielnie, czy jednolicie.

18. Rząd polski słuśnie wskazał, że w niniejszym przypadku należy wziąć pod uwagę orzecznictwo Trybunału dotyczące jednolitego świadczenia. Zgodnie z owym orzecznictwem w sytuacji, gdy transakcja obejmuje wiele różnych elementów i czynności, należy uwzględnić całość okoliczności, aby ustalić, czy transakcja taka składa się z dwóch lub więcej odrębnych świadczeń, czy też z jednolitego świadczenia(6).

19. Jednolite świadczenie ma miejsce w szczególności wówczas, gdy dane pojedyncze świadczenie stanowi świadczenie główne, a pozostałe świadczenia pojedyncze stanowią jedynie świadczenia pomocnicze. Świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do skorzystania ze świadczenia głównego w jak najlepszych warunkach(7).

20. Jeżeli należy przyjąć wystąpienie jednolitego świadczenia w formie świadczenia głównego oraz świadczeń pomocniczych, wówczas świadczenia pomocnicze należy traktować pod względem podatkowym w taki sposób, jak świadczenie główne(8). Rząd polski słuśnie wskazuje zatem na to, że miejsce wykonania jednolitego świadczenia w całości jest określone poprzez miejsce wykonania świadczenia głównego(9).

21. Prawdą jest, że zasadniczo do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy opisane pojedyncze świadczenia stanowią jednolite świadczenie oraz które z pojedynczych świadczeń stanowi świadczenie główne(10). Jednakże z przedstawionego stanu faktycznego wynika zasadniczo w sposób konieczny, że przechowywanie towarów, a więc w szczególności magazynowanie, należy uznać za świadczenie główne, natomiast przyjmowanie towarów, ich umieszczanie na półkach, wydawanie, rozładunek i załadunek należy uznać za świadczenia pomocnicze. Te ostatnie ze wskazanych pojedynczych świadczeń nie stanowią dla klienta celu samego w sobie, lecz służą jedynie do tego, by umożliwić zamierzone magazynowanie towarów.

22. Jest jednak również możliwe dostrzeżenie w przepakowywaniu materiałów, jakie jest dokonywane na rzecz niektórych klientów, samodzielnej usługi, gdy przepakowywanie nie jest dokonywane w celu lepszego magazynowania. W tym przypadku należy aby przyjąć dla celów podatku VAT dwie usługi. Ustalenie miejsca ich świadczenia podlegałoby wówczas odrębnej ocenie: z jednej strony przepakowywanie, z drugiej strony magazynowanie towarów.

23. Do innego wniosku można by dojść wówczas, gdyby z zaadunkiem i rozadunkiem magazynowanych towarów związane było zasadnicze świadczenie przewozowe podatnika. Jeżeli w ramach usługi mieściłoby się odebranie towaru w danym miejscu i po krótkotrwałym magazynowaniu przewiezienie do innego miejsca, wówczas świadczeniem głównym mógłby być również przewóz, podczas gdy tymczasowe magazynowanie nie stanowiłoby dla klienta celu samego w sobie i w związku z tym byłoby jedynie świadczeniem pomocniczym. Miejsce świadczenia tego rodzaju usługi zostało wówczas określone wedle miejsca świadczenia właściwego dla przewozu.

24. Jednakże, mając na uwadze pojedyncze świadczenia wskazane przez sąd odsyłający w szczególności w pytaniach prejudycjalnych, przy dokonywaniu dalszego badania przyjmę, że opisana usługa kompleksowa stanowi jednolitą usługę w dziedzinie magazynowania towarów, w przypadku której miejsce świadczenia podlega ustaleniu wedle głównego świadczenia, jakim jest przechowywanie towarów.

B – *Miejsce jednolitego świadczenia magazynowania*

25. Miejsce świadczenia magazynowania może podlegać określeniu na podstawie ogólnych przepisów art. 44 i 45 dyrektywy w sprawie podatku VAT lub na podstawie szczególnego przepisu art. 47 owej dyrektywy.

26. Ponieważ szczególne przepisy dotyczące miejsca świadczenia usługi mają pierwszeństwo przed przepisami ogólnymi(11), należy w pierwszej kolejności zbadać zastosowanie art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT.

27. Magazynowanie towarów nie należy do żadnej z usług wskazanych w sposób wyraźny w owym przepisie. Ponieważ jednak wyliczenie to nie jest wyczerpujące(12), powstaje pytanie, czy magazynowanie towaru stanowi usługę „związaną z nieruchomościami” w rozumieniu tego przepisu.

1. Wystarczająco bezpośredni związek

28. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dotyczącym art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy dla potwierdzenia spełnienia omawianej przesłanki nie wystarcza jakikolwiek związek usługi z nieruchomością. Związek ten musi być ponadto „wystarczający”(13). W wyroku w sprawie Heger Trybunał potwierdził zaistnienie tego rodzaju związku, ponieważ rozpatrywana nieruchomość stanowiła „konstytutywny”, „centralny i nieodzowny element” świadczenia i odpowiadała miejscu ostatecznego skorzystania z usługi(14).

29. Pomimo poszerzenia brzmienia przepisu w zakresie dotyczącym usług wskazanych w sposób wyraźny brak jest podstaw, dla których nie należałoby zastosować owego orzecznictwa do art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT podlegającego wykadni w niniejszej sprawie. Orzecznictwo to wymaga jednak skonkretyzowania, ponieważ – jak słusznie wskazał już rzecznik generalny F.G. Jacobs(15) – przy ustalaniu miejsca świadczenia usługi dla celów podatku VAT najwłaściwszym celem jest zagwarantowanie pewności prawa.

30. Przepisy dotyczące miejsca świadczenia usługi stanowią normy kolizyjne określające miejsce opodatkowania usługi i w związku z tym wytyczają granice pomiędzy właściwościami państw członkowskich. Ich celem jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania(16). Pojęcia użyte w tych przepisach muszą zatem być interpretowane jednolicie w całej Unii(17), w sposób umożliwiający pewną, prostą i praktyczną kwalifikację prawną i w związku z tym zapobiegający

takim zbiegom w?a?ciwo?ci pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi(18).

31. W odniesieniu do art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT cel ów nie zosta? jeszcze osi?gni?ty w dotychczasowym orzecznictwie Trybuna?u. Jak wynika równie? z niniejszego post?powania, wymóg „wystarczaj?co bezpo?redniego” zwi?zku jest tak dalece nieprecyzyjny, ?e jego zastosowanie jest w danym przypadku nieprzewidywalne. To samo dotyczy uzupe?niaj?co wskazanych przez Trybuna? w jednym z orzecze? kryteriów nieruchomo?ci jako „centralnego i nieodzownego elementu” ?wiadczenia lub miejsca ostatecznego skorzystania z us?ugi.

32. Prawd? jest, ?e Trybuna? stwierdzi? ju? – w odniesieniu do „bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku” pomi?dzy transakcjami powoduj?cymi naliczenie podatku a transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, który to zwi?zek jest wymagany wedle jego orzecznictwa dla odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 168 dyrektywy w sprawie podatku VAT – ?e wobec odmiennoci transakcji gospodarczych nie da si? dok?adnie okre?li? koniecznego zwi?zku dla wszystkich mo?liwych przypadków i zastosowanie owego kryterium nale?y zatem do s?du krajowego(19). Nie da si? jednak utrzyma? tego stanowiska w odniesieniu do „wystarczaj?co bezpo?redniego zwi?zku” okre?laj?cego zastosowanie podlegaj?cego interpretacji w niniejszej sprawie art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT. O ile bowiem kwestia prawa do odliczenia podatku naliczonego mo?e by? w danym przypadku rozpatrywana tylko przez dany s?d krajowy, o tyle kwestia miejsca ?wiadczenia konkretnej us?ugi mo?e by? przedmiotem równoleg?ych post?powa? przed s?dami ró?nych pa?stw cz?onkowskich. Celem unikni?cia w tym zakresie rozbie?nych orzecze?, które skutkowa?yby podwójnym opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania danej us?ugi, Trybuna? powinien udost?pni? s?dom krajowym mo?liwie obiektywne kryterium zastosowania art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT(20).

2. Obiektywne kryterium dla wystarczaj?co bezpo?redniego zwi?zku

33. S?d odsy?aj?cy zaproponowa? w tym kontek?cie, aby przyj?? zaistnienie wystarczaj?co bezpo?redniego zwi?zku nieruchomo?ci z us?ug? wówczas, gdy *konkretna* nieruchomo?? stanowi *przedmiot* us?ugi.

34. Trybuna? powinien przyj?? t? propozycj?.

35. Oznacza ona po pierwsze, ?e nie wystarczy, aby dla wykonania ?wiadczenia by?a wymagana jakakolwiek nieruchomo??. Musi natomiast chodzi? o *konkretn?* nieruchomo?? okre?lon? przez strony. Wymóg ów wynika ju? z tego, ?e przy stosowaniu art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT musi by? dla stron jasne, w jakim miejscu nale?y spe?ni? zobowi?zania podatkowe.

36. Jednak?e równie? wymóg *konkretnej* nieruchomo?ci, z któr? zwi?zana jest us?uga, nie mo?e by? wystarczaj?cy dla zastosowania art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT. Wiele us?ug podlega bowiem wykonaniu na obszarze konkretnej nieruchomo?ci, poniewa? wykonawca us?ugi ma tam swe pomieszczenia handlowe, co nie uzasadnia jednak zaistnienia wystarczaj?co bezpo?redniego zwi?zku us?ugi z nieruchomo?ci?. Jak bowiem wskaza? ju? Trybuna?, wiele ?wiadcze? jest w ten lub inny sposób zwi?zanych z nieruchomo?ciami(21).

37. W zwi?zku z tym konkretnie okre?lona nieruchomo?? musi równie? stanowi? *przedmiot* us?ugi. Wymóg ten mo?e zosta? wywiedziony w oparciu o wymienione w sposób wyra?ny w art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT us?ugi, które zasadniczo stanowi? jedyn? wskazówk? dla dokonania wyk?adni(22). Zgodnie z owym przepisem nieruchomo?? stanowi przedmiot us?ugi przy jej u?ywaniu przez klienta (przyznanie praw w??cznie z zakwaterowaniem), dokonywaniu na niej prac (us?ugi budowlane) lub wydawaniu w jej przedmiocie opinii (us?ugi rzeczoznawców).

38. Nie ma w tym zakresie znaczenia, że w art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT wymienione są również dwie usługi, które nie mieszczą się we właściwym sensie w jednej z owych trzech kategorii. Ma to miejsce w przypadku usług agentów nieruchomości oraz w przypadku usług związanych z przygotowywaniem prac budowlanych. Ich przedmiotem nie jest sama nieruchomość, lecz umowa sprzedaży dotycząca nieruchomości lub dokumenty projektowe odnoszące się do przewidzianych na niej robót.

39. Ogólna zasada dotycząca wystarczającego bezpośredniego związku z nieruchomością nie musi jednak obejmować wszystkich usług wskazanych w sposób wyraźny w art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT. Ich włączenie do brzmienia przepisu może również służyć jedynie upraszczającemu rozszerzeniu jego zastosowania(23). Gdyby natomiast sformułować ogólną zasadę w sposób tak obszerny, że zawierałaby również wszystkie usługi w sposób wyraźny wskazane w art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT, znacznie rozszerzyłoby to zakres zastosowania tej normy. Aby uwzględnić w ramach ogólnej zasady również usługi agentów nieruchomości oraz usługi związane z przygotowywaniem prac budowlanych, owa zasada musiałaby objąć usługi, których przedmiotem nie jest nieruchomość, a które mają jednak pewien związek z nieruchomością. Jednak, jak już to zostało wskazane(24), ma to miejsce w przypadku wielu usług.

40. Mając na uwadze powyższe, należy przyjąć wystąpienie wystarczającego bezpośredniego związku pomiędzy usługą a nieruchomością dla celów zastosowania art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT wówczas, gdy przedmiotem usługi jest używanie konkretnej nieruchomości, dokonywanie na niej prac lub wydawanie w jej przedmiocie opinii, lub też wówczas, gdy usługa została w sposób wyraźny wskazana w przepisach.

41. Poszczególne sprawy dotychczas rozstrzygnięte przez Trybunał pozostają w zgodności ze wskazanymi przesłankami. Podlegające ocenie w sprawie Heger zezwolenia na dokonywanie polewów są przykładem używania nieruchomości(25), natomiast będąca przedmiotem sprawy RCI Europe organizacja wymiany praw do tymczasowego korzystania z nieruchomości(26) mieści się w ramach usługi agenta nieruchomości. Prawdą jest, że w wyroku w sprawie Inter-Mark Group Trybunał nie uznał wystąpienia wystarczającego bezpośredniego związku montażu stoisk targowych z nieruchomością, chociaż chodziło o prace na nieruchomości. Jednak orzecznictwo to uwydatnia jedynie, że tego rodzaju prace, również w formie robót budowlanych, muszą charakteryzować się określonym zakresem i pewną trwałością(27).

3. Przedmiot świadczenia magazynowania

42. W związku z powyższym podlegające ocenie w niniejszej sprawie świadczenie magazynowania może odznaczać się wystarczającym związkiem z nieruchomością jedynie wówczas, gdy jest ono związane z prawem używania konkretnej nieruchomości lub konkretnej części nieruchomości. Tylko w tym przypadku sama nieruchomość byłaby przedmiotem usługi. W tym kontekście może mieć znaczenie okoliczność, że powierzchnie magazynowe nie są w sposób swobodny dostępne dla klienta, na co wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w oddzielnym orzekającym w niniejszej instancji w postępowaniu głównym.

43. Jeżeli jednak ze świadczeniem magazynowania nie jest związane prawo używania konkretnej nieruchomości, wówczas przedmiotem świadczenia są jedynie towary podlegające przechowaniu. Jak zostało wyjaśnione, nieistotna jest okoliczność, że do magazynowania jest w sposób konieczny potrzebna nieruchomość(28). Jak słusznie wskazał rzędnik grecki, w tym przypadku nieruchomość jest jedynie środkiem służącym do wykonania świadczenia.

44. Świadczenie magazynowania nie jest również objęte, jak wskazywał rzędnik polski

wskazany w art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT zakwaterowaniem w sektorze hotelarskim lub w sektorach z podobną funkcją. Zakwaterowanie osób jest wykonywane na warunkach innych zasadach niż magazynowanie rzeczy, w związku z czym sektor magazynowy nie pełni podobnej funkcji jak branża hotelowa.

45. W związku z powyższym, jak słuśnie wskazać podatnik, dla celów zastosowania art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT do świadczenia magazynowania należy stwierdzić, czy klient uzyska prawo do używania konkretnej przestrzeni magazynowej, czy też jedynie mają mu zostać zwrócone towary w niezmienionym stanie.

4. Wytyczne komitetu ds. VAT

46. Wskazane rozróżnienie w przypadku świadczeń magazynowania jest zgodne ze stanowiskiem Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej (zwanego dalej „komitetem ds. VAT”). Komitet ds. VAT, w którego skład wchodzi, zgodnie z art. 398 ust. 2 dyrektywy w sprawie podatku VAT, przedstawiciele Komisji i państw członkowskich, wyraził w wytycznych przyjętych na 93. posiedzeniu w dniu 1 lipca 2011 r. „prawie jednogłośnie” opinię, że magazynowanie towarów na nieruchomości nie prowadzi do możliwości zastosowania art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT, jeżeli „klient nie dysponuje określonej nieruchomości dla celów wyłączonego użycia” (29).

47. Wprowadzenie wytycznych komitetu ds. VAT nie są prawnie wiążące (30), jednak art. 398 ust. 4 dyrektywy w sprawie podatku VAT nadaje komitetowi w sposób wyraźny kompetencję do analizowania kwestii dotyczących stosowania unijnych przepisów dotyczących VAT.

48. W zakresie prawa celnego Trybunał wcześniej zakwalifikował opinie dawnego komitetu ds. nomenklatury Wspólnej taryfy celnej, który miał podobne kompetencje (31), jako wartościowe wskazówki służyć jednolitemu stosowaniu Wspólnej taryfy celnej, jakkolwiek nie były one prawnie wiążące (32). Na tym opiera się utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym opracowywane przez Komisję – obecnie we współpracy z Komitetem Kodeksu Celnego (33) – noty wyjaśniające do Nomenklatury scalonej przyczyniają się w istotny sposób do interpretacji poszczególnych pozycji taryfowych, nie są jednak prawnie wiążące (34).

49. Obecnie brak już jest powodów, dla których nie należałoby przypisać wytycznym komitetu ds. VAT podobnej roli. W mojej opinii w sprawie *Levob Verzekeringen i OV Bank* jeszcze to kwestionowałam w związku z tym, że wytyczne nie były publikowane (35). Jednak obecnie podlegają one już publikacji (36).

50. Nie należy niemniej przeceniać znaczenia komitetu ds. VAT. Jego wytyczne są zasadniczo stanowiskiem Komisji i w państwowych państw członkowskich (37). Z tego względu dla celów ich zastosowania jako środka pomocnego przy interpretacji brak jest wymogu jednomyślności, jak ustanawia art. 113 TFUE dla aktów prawa Rady w dziedzinie podatku VAT.

51. Jednakże jako środek pomocniczy przy dokonywaniu w niniejszej sprawie wykładni cytowane, prawie jednomyślnie przyjęte wytyczne potwierdzają zasadność rozróżnienia przy ocenie świadczeń magazynowych w odniesieniu do zastosowania art. 47 dyrektywy w sprawie podatku VAT.

V – Wnioski

52. W świetle powyższych wywodów proponuję, by Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytania prejudycjalne zadane przez Naczelny Sąd Administracyjny:

1) Zastosowanie art. 47 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą 2008/8, wymaga, aby przedmiotem usługi było używanie konkretnej nieruchomości, dokonywanie na niej prac lub wydawanie w jej przedmiocie opinii lub aby usługa została w sposób wyraźny wskazana w przepisie.

2) Kompleksowe usługi w dziedzinie magazynowania towarów spełniają te przesłanki jedynie wówczas, gdy przechowanie towarów stanowi główne świadczenie jednolitej usługi i gdy jest ono związane z prawem używania konkretnej nieruchomości lub konkretnej części nieruchomości.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Zobacz wyroki: z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb.Orz. s. I-7749, pkt 24; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-530/09 Inter-Mark Group, Zb.Orz. s. I-10675, pkt 30.

3 – Dz.U. L 347, s. 1.

4 – Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 44, s. 11).

5 – Dz.U. L 145, s. 1.

6 – Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 – Zobacz wyrok z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 – Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Deutsche Bank, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Field Fisher Waterhouse, pkt 17.

9 – Zobacz w tym zakresie również wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433; nie jest całkowicie jasny wyrok z dnia 25 stycznia 2001 r. w sprawie C-429/97 Komisja przeciwko Francji, s. I-637, pkt 46–48, zgodnie z którym istnienie kompleksowego świadczenia zdaje się przemawiać przeciwko zastosowaniu szczególnego przepisu dotyczącego miejsca świadczenia usług.

10 – Wyżej wymieniony w przypisie 7 wyrok w sprawie Field Fisher Waterhouse, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 – Zobacz podobnie w zakresie dotyczącym art. 9 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 2 lipca 2009 r. w sprawie C-377/08 EGN, Zb.Orz. s. I-5685, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 – Zobacz opinia rzecznika generalnego E. Sharpston z dnia 7 marca 2006 r. w ww. w przypisie 2 sprawie Heger, pkt 36.

13 – Wyżej wymienione w przypisie 2 wyroki: w sprawie Heger, pkt 24; w sprawie Inter-Mark Group, pkt 30; w przedmiocie zasadniczo identycznego pod względem sformułowania art. 45 dyrektywy w sprawie podatku VAT w starym brzmieniu zob. również wyrok z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533, pkt 36: „wystarczająco bezpośredni związek”.

14 – Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Heger, pkt 25.

15 – Zobacz opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-438/01 Design Concept (wyrok z dnia 5 czerwca 2003 r.), Rec. s. I-5617, pkt 30.

16 – Zobacz w zakresie dotyczącym art. 9 szóstej dyrektywy wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz przeciwko Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, Rec. s. 2251, pkt 14; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda przeciwko Finanzamt Bergisch Gladbach, Rec. s. I-4595, pkt 20; z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres przeciwko Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond, Rec. s. I-1195, pkt 10; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 41; wyroki: z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. s. I-2361, pkt 15; z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. s. I-3947, pkt 23; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 32; wyroki: z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427, pkt 14; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-401/06 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-10609, pkt 29; z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Zb.Orz. s. I-8255, pkt 24; z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie C-1/08 Athesia Druck, Zb.Orz. s. I-1255, pkt 20; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie EGN, pkt 27; wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-218/10 ADV Allround, pkt 27.

17 – Zobacz podobnie w zakresie dotyczącym art. 9 szóstej dyrektywy wyroki z dnia 17 listopada 1993 r.: w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5881, pkt 14; w sprawie C-69/92 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. s. I-5907, pkt 15; w sprawie C-73/92 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5997, pkt 12; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 20; wyrok z dnia 22 października 2009 r. w sprawie C-242/08 Swiss Re Germany Holding, Zb.Orz. s. I-10099, pkt 32.

18 – Zobacz w zakresie dotyczącym art. 9 szóstej dyrektywy ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 49; podobnie również wyrok z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 Lease Plan Luxembourg przeciwko Belgische Staat, Rec. s. I-2553, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; ww. w przypisie 16 wyroki: w sprawie Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, pkt 31; w sprawie ADV Allround, pkt 30.

19 – Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 25.

20 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 12 opinia rzecznika generalnego w sprawie Heger, pkt 33.

21 – Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Heger, pkt 23.

22 – W przedmiocie ratio legis przepisu ustanawiającego odstępowo w przypadku usług związanych z nieruchomościami zob. wniosek Komisji COM(2003) 822 wersja ostateczna z dnia 23 grudnia 2003 r. dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w zakresie miejsca świadczenia usług, s. 7 i nast.: „względnie polityczne”.

23 – W przedmiocie rozszerzenia katalogu usług poprzez dyrektywę 2008/8 zob. ww. w przypisie 22 wniosek Komisji COM(2003) 822 wersja ostateczna, s. 13 odnośnie art. 9a.

24 – Zobacz pkt 36 powyżej.

25 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Heger, pkt 25.

26 – Zobacz ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie RCI Europe.

27 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Inter-Mark Group, pkt 31.

28 – Zobacz pkt 35 i nast. powyżej.

29 – Dokument A – taxud.c.1(2012)400557–707, s. 4, pkt 8 lit. a).

30 – Zobacz opinie rzecznika generalnego: L.A. Geelhoeda z dnia 14 listopada 2002 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann (wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r.), Rec. s. I-2921, pkt 72; Y. Bota z dnia 13 września 2007 r. w sprawie C-401/06 Komisja przeciwko Niemcom (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r.), Zb.Orz. s. I-10609, pkt 50.

31 – Zobacz art. 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 97/69 z dnia 16 stycznia 1969 r. w sprawie środków, jakie należy podjąć w celu jednolitego stosowania nomenklatury Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. L 14, s. 1).

32 – Wyrok z dnia 15 lutego 1977 r. w sprawach połączonych 69/76 i 70/76 Dittmeyer przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Waltershof, Rec. s. 231.

33 – Zobacz art. 9 ust. 1 lit. a) tiret drugie i art. 10 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. L 256, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 254/2000 z dnia 31 stycznia 2000 r. (Dz.U. L 28, s. 16).

34 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 listopada 1997 r. w sprawie C-201/96 LTM przeciwko FIRS, Rec. s. I-6147, pkt 17; z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-467/03 Ikegami, Zb.Orz. s. I-2389, pkt 17; z dnia 18 maja 2011 r. w sprawie C-423/10 Delphi Deutschland, Zb.Orz. s. I-4003, pkt 24.

35 – Zobacz moja opinia z dnia 12 maja 2005 r. w ww. w przypisie 9 sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 25.

36 – Zobacz strona internetowa Komisji:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm, wyświetlona w dniu 11 stycznia 2013 r.

37 – Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego J.P. Warnera z dnia 19 stycznia 1977 r. w ww. w przypisie 32 sprawach połączonych Dittmeyer przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Waltershof, s. 244.