

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 Naczelnny 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. Majczynę 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 usługi 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 przygotowaniem 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 (zwanej 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 używania 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, kompleksową usługę 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 złożyła 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 świadczone przez nią usługi nie podlegają opodatkowaniu VAT w Polsce. W szczególności kompleksowych usług magazynowania towarów nie należy uznawać za usługę związaną z nieruchomościami. Zamiarem stron nie było bowiem przyznanie usługobiorcy w postępowaniu głównym prawa użytkownika powierzchni magazynowej, lecz jedynie utrzymanie towarów w niezmienionym stanie oraz zapewnienie wszelkich dodatkowych świadczeń związanych z tego rodzaju usługą.

12 W wydanej w dniu 8 czerwca 2010 r. interpretacji indywidualnej Minister Finansów uznał jednak, że usługi w zakresie magazynowania towarów mają charakter usług związanych z nieruchomościami i tym samym są objęte zakresem art. 28e ustawy o podatku VAT. W związku z powyższym zdaniem owego organu miejscem świadczenia owych usług jest miejsce położenia nieruchomości używanej jako magazyn.

13 RR wniosła skargę na wskazaną interpretację indywidualną, podnosząc, że wykładnia art. 28e ustawy o podatku VAT dokonana przez Ministra Finansów odbiega od brzmienia i wykładni art. 47 dyrektywy 2006/112, jest sprzeczna z zasadą spójności prawa Unii i podważa jednolite zastosowanie owego prawa w państwach członkowskich. Zgodnie bowiem z przepisami owej dyrektywy usługi związane z nieruchomościami są usługami dotyczącymi nieruchomości. Tymczasem właśnie nie miało to miejsca w wypadku spornego świadczenia usług w postępowaniu głównym.

14 W dniu 25 listopada 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uwzględnił wskazaną skargę, stwierdzając, że usługi świadczone przez RR nie są usługami związanymi z nieruchomościami. W szczególności zdaniem owego sądu nie można zaklasyfikować przedmiotowych usług do kategorii usług obejmujących „przyznawanie prawa użytkownika nieruchomości”. Przedmiotem umów zawieranych przez RR z kontrahentami jest bowiem

obsługa towarów składowanych w magazynach spółki i aktywne zarządzanie owymi towarami, nie zaś udzielanie klientom uprawnień do użytkowania nieruchomości w jakimkolwiek zakresie. Decydującym elementem usługi tego rodzaju, jak usługa sporna w postępowaniu głównym jest zarządzanie towarem w celu umożliwienia klientom wykonywania obrotu owym towarem w sposób możliwie efektywny. Ponadto owa usługa nie pozostaje w „wystarczająco bezpośrednim związku z nieruchomością” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału (wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb.Orz. s. I-7749) i nie może być w związku z tym objęta art. 47 dyrektywy 2006/112. W konsekwencji, jeżeli sporne usługi są świadczone na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza terytorium Polski, nie powinny one podlegać opodatkowaniu w Polsce.

15 Na poparcie skargi kasacyjnej wniesionej na powyższy wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego Minister Finansów podniósł, że w niniejszej sprawie usługa magazynowania jest usługą główną i przeważającą, a inne usługi oferowane przez RR wynikały z charakteru owej usługi głównej. Ścisły związek tej usługi z nieruchomością konkretnie określoną jako magazyn jest niezaprzeczalny. W związku z tym miejsce opodatkowania tej usługi powinno być określone zgodnie z art. 28e ustawy o podatku VAT, a zatem powinno znajdować się w Polsce.

16 Wedle sądu odsyłającego z ww. wyroku w sprawie Heger, a także z wyroków z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-530/09 Inter-Mark Group, Zb.Orz. s. I-10675, wynika, że dla celów stwierdzenia, czy chodzi o świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu art. 47 dyrektywy 2006/112, powinna zostać spełniona pewna liczba przesłanek. W niniejszej sprawie istnieje wprawdzie pewien związek pomiędzy sporną usługą a nieruchomością, lecz związek ów ma wyłącznie charakter wtórny.

17 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„– Czy unormowania wynikające z art. 44 i 47 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania towarów, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, umieszczanie towarów na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie tych towarów dla klienta, wydawanie towarów, rozładunek i załadunek oraz w stosunku do niektórych klientów przepakowywanie materiałów dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestawów, są usługami związanymi z nieruchomościami, które opodatkowane są w miejscu, w którym znajduje się nieruchomość, zgodnie z art. 47 [dyrektywy 2006/112],

– czy też należy przyjąć, że są to usługi opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca, na rzecz którego świadczone są usługi, posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe

miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, lub, w przypadku jej braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, stosownie do art. 44 [dyrektywy 2006/112]?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

18 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 47 dyrektywy 2006/112 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, załadunek oraz w stosunku do niektórych klientów przepakowywanie materiałów dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestawów, są usługami związanymi z nieruchomościami w rozumieniu tego artykułu.

19 Celem udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, a także mając na uwadze fakt, że transakcja, o której mowa w pytaniu prejudycjalnym zawiera większą liczbę elementów, należy w pierwszej kolejności zbadać, czy owa transakcja powinna zostać uznana za składającą się z jednolitego świadczenia, czy też z kilku różnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać odrębnie pod względem podatku VAT.

20 Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są niezależne (wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 51; z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, pkt 15).

21 W tym zakresie Trybunał orzekł, że świadczenie należy uznać za jednolite, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 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 również wówczas, gdy jedno lub kilka świadczeń stanowią świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe, które są traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego (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 połączonych 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 wykładni, 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 rzecznik 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 stanowią jedynie świadczenia dodatkowe. Te ostatnie ze wskazanych świadczeń nie stanowią 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 niezbędne dla zagwarantowania magazynowania danych towarów w jak najlepszy sposób.

26 Mając na uwadze, że z akt dostępnych 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”), którą zastąpiła, zawiera w tytule V, poświęconym miejscu transakcji podlegających opodatkowaniu rozdział 3 dotyczący miejsca świadczenia usług, 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 usług szczególnych.

29 W związku z tym, zanim będzie można zdecydować, czy w danej sytuacji określone świadczenie usług 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 usług 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 określoną 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 określoną 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 bądź używania lub zarządzania nieruchomości, bądź zarządzania włącznie 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 zarządzaniem, zarządzaniem lub wyceną nieruchomości, może być objęta zakresem stosowania wskazanego art. 47 jedynie pod warunkiem, że usługobiorcy jest przyznane prawo używania 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 były magazynowane ich towary lub nieruchomość, 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 używania 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 Trybunałowi, 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 używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.