

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. június 27. (*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – 44. és 47. cikk – Az adóköteles ügyletek teljesítési helyének minősülési hely – Kapcsoló elv – Az »ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás« fogalma – Határokon átnyúló, összetett áruraktározási szolgáltatás”

A C-155/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2012. március 30-án érkezett, 2012. február 8-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Minister Finansów**

és

az **RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits és J.-J. Kasel (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. képviseletében W. Varga radca prawny,
 - a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,
 - a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou és M. Germani, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében J. Hottiaux és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2013. január 31-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel

(HL L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 44. és 47. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Minister Finansów (pénzügyminiszter), valamint a lengyel jog és a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alá tartozó társaság, az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (a továbbiakban: RR) közötti jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya a héabeszedés céljából azon hely meghatározása, amely az áruraktározási szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekintendő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 44. cikke elírja:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

4 Az említett irányelv 47. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás – ideértve az ingatlanügynökök és szakértők szolgáltatásait, a szálláshelyadási szolgáltatást a szállodaiparban és a hasonló kereskedelmi ágazatokban, mint például a nyári táborhelyek vagy a kempingek, az ingatlan használati jogának biztosítását, valamint az építési munkák elkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építésszek és építészkivitelező cégek munkái – teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik.”

A lengyel jog

5 A hozzáadottérték-adóról szóló 2004. március 11-i törvénynek (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. sz., 535. alszám; a továbbiakban: héatörvény) az alapügyben hatályos változata szerinti 5. cikke (1) bekezdésének 1. pontja elírja, hogy a héa alá tartozik a belföldön ellenérték fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

6 A héatörvény 8. cikkének (1) és (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az 5. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerinti »szolgáltatásnyújtás« minden, természetes személynek, jogi személynek vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetnek nyújtott szolgáltatás, amely nem minősül a 7. cikk szerinti termékértékesítésnek, beleértve a következőket:

- 1) a jogügylet formájától függetlenül az immateriális javak átruházása;
- 2) a valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely cselekmény vagy állapot tételére irányuló kötelezettségvállalás;
- 3) hatóság által vagy nevében, vagy törvény által elírt szolgáltatás végrehajtása.

[...]

(4) A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározása során a szolgáltatásokat statisztikai osztályozás segítségével kell azonosítani, amennyiben a forgalmi adóról szóló törvény vagy az annak értelmében meghozott végrehajtási rendelkezések e szolgáltatásokhoz statisztikai jeleket rendelnek.”

7 A héatörvény 28b. cikkének (1) bekezdése szerint a (2)–(4) bekezdés, valamint a 28e. cikk, a 28f. cikk (1) bekezdése, a 28g. cikk (1) bekezdése, a 28i. cikk, a 28j. cikk, és a 28n. cikk sérelme nélkül az adóalany részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany lakóhelye vagy székhelye van.

8 A héatörvény 28b. cikkének (2) bekezdése szerint abban az esetben, ha a szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a lakóhelyét?l vagy székhelyét?l eltér? helyen van, e szolgáltatások nyújtásának teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található.

9 A héatörvény 28e. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?

„Az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás – ideértve az ingatlanügynökök és szakért?k szolgáltatásait, a szálláshelyadási szolgáltatást a szállodaiparban és a hasonló kereskedelmi ágazatokban, mint például a nyári táborhelyek vagy a kempingek, az ingatlan használati jogának biztosítását, valamint az építési munkák el?készítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építésszek és építésskivitelez? cégek munkái – teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik.”

Az alapjogvita és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

10 Gazdasági tevékenysége keretében az RR a Lengyel Köztársaságon kívüli tagállamokban illet?séggel és héaalanyisággal rendelke? gazdasági szerepl?k részére nyújt összetett áruraktározási szolgáltatást. E szolgáltatás magában foglalja különösen az áruk raktárban való átvételét, a megfelel? raktárpalcokra helyezését, meg?rzését, az ügyfelek részére történ? átcsomagolását, kiadását, kirakodását és átrakodását. Ezenkívül az informatikai vállalatcsoportok részére árut szállító egyes szer?désses partnerek vonatkozásában e szolgáltatáshoz tartozik a gy?jt?csomagolásban szállított anyagok egyedi kiszemelése is. A raktártér rendelkezésre bocsátása csupán egy része az RR által irányított logisztikai folyamat részét képez? számos más tevékenységnek. Ezenkívül a szóban forgó szolgáltatás keretén belül az utóbbi társaság saját munkavállalókat, valamint olyan csomagolóanyagokat is igénybe vesz, amelyek költségei a szolgáltatási díj részét képezik. Az RR szer?désses partnerei, amelyek e raktározási szolgáltatást megrendelték, sem székhellyel, sem állandó telephellyel nem rendelkeznek Lengyelországban.

11 Az RR 2010. március 25-én a héa kiszámítása céljából az összetett raktározási szolgáltatás teljesítési helyének meghatározása tárgyában egyedi értelmezés iránti kérelmet nyújtott be. E társaság szerint az olyan típusú szolgáltatás teljesítési helye, amelyet ? maga is nyújt, szükségképpen a szolgáltatás igénybevev?jének a székhelye. Ezért az RR által kínált szolgáltatások Lengyelországban nem tartozhatnak a héa alá. Pontosabban az összetett áruraktározási szolgáltatás nem tekinthet? ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnak, ugyanis a felek szándéka nem arra irányul, hogy a szóban forgó szolgáltatás igénybevev?je részére jogot biztosítsanak a raktárterület használatára, hanem arra, hogy változatlan állapotban meg?rizzék az árukat, és biztosítsák az ehhez kapcsolódó kiegészít? szolgáltatásokat.

12 A 2010. június 8-án hozott egyedi értelmez? határozatában a Minister Finansów által

képviselt lengyel adóhatóság viszont úgy vélte, hogy az áruraktározási szolgáltatások jellegük szerint ingatlannal kapcsolatos szolgáltatások, és így a héatörvény 28e. cikkének hatálya alá tartoznak. E feltételek mellett e szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a raktárként használt ingatlan található.

13 Az RR keresetet indított az említett egyedi értelmezés határozattal szemben arra hivatkozva, hogy a héatörvény 28e. cikkének a Minister Finansów általi értelmezése eltér a héairányelv 47. cikkének szövegétől és értelmezésétől, ellentétes az uniós jog koherenciájának elvével, és veszélyezteti e jog egységes alkalmazását a tagállamokban, ugyanis ezen irányelv rendelkezései szerint az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetében a szolgáltatások egy adott ingatlant érintenek. Márpedig az alapügybeli szolgáltatásnyújtás esetében egyáltalán nem erről van szó.

14 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Łódzi vajdasági közigazgatási bíróság) 2010. november 25-i ítéletében helyt adott az említett keresetnek, és ezt azzal indokolta, hogy az RR által nyújtott szolgáltatások nem ingatlannal kapcsolatos szolgáltatások. E bíróság szerint a szóban forgó szolgáltatásokat különösen nem lehet azon szolgáltatáscsoportba sorolni, amelybe „az ingatlan használati jogának biztosítása” tartozik, mivel az RR és a szerződéses partnerei között létrejött szerződések tárgya az előbbi raktáraiban elhelyezett áruk mozgatása és az áruk aktív kezelése. E bíróság szerint az ügyfelek semmilyen formában nem szereznek jogot ingatlanok használatára. Úgy vélte, hogy az olyan szolgáltatás esetén, mint az alapügybeli, az a jellemző vonás, hogy az árut annak érdekében kezelik, hogy lehetővé tegyék az ügyfél számára az áru forgalomba hozatalának leghatékonyabb módon történő lebonyolítását. Másfelől e szolgáltatásnyújtás nincs „az ingatlannal kellőképpen közvetlen kapcsolatban” a Bíróság ítélkezési gyakorlata (a C-166/05. sz. Heger-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7749. o.]) értelmében, ezért nem tartozhat a héairányelv 47. cikkének hatálya alá, így amennyiben a szóban forgó szolgáltatásokat Lengyelországon kívüli illetőségű igénybevevők részére nyújtják, e szolgáltatások nem adóztathatók Lengyelországban.

15 Az említett ítélet ellen a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé terjesztett felülvizsgálati kérelmének alátámasztására a Minister Finansów arra hivatkozik, hogy a jelen esetben a raktározási szolgáltatás a fűszolgáltatás, illetve a túlnyomó részben jellemző szolgáltatás, az RR által kínált többi szolgáltatás pedig a fűszolgáltatás jellegéből fakad. Márpedig e szolgáltatásnak a kifejezetten raktárként megjelölt ingatlannal való szoros kapcsolata vitathatatlan. Következésképpen e szolgáltatások adóztatási helyét a héatörvény 28e. cikke alapján kell meghatározni, tehát az Lengyelországban van.

16 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a fent hivatkozott Heger-ügyben hozott ítéletből, a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítéletből (EBHT 2009., I-7533. o.) és a C-530/09. sz. Inter-Mark Group ügyben 2011. október 27-én hozott ítéletből (EBHT 2011., I-10675. o.) az következik, hogy annak megállapításához, hogy a szolgáltatásnyújtás a héairányelv 47. cikke értelmében ingatlannal kapcsolatos-e, számos feltételnek kell teljesülnie. E bíróság szerint igaz ugyan, hogy a jelen esetben fennáll bizonyos kapcsolat a kérdéses szolgáltatásnyújtás és az ingatlan között, ez azonban másodlagos jellegű.

17 Ilyen körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni

– a [héairányelv] 44. és 47. cikkének rendelkezéseit, hogy az áruk tárolására vonatkozó olyan összetett szolgáltatásokat, amelyek az áruk raktárban való átvételét, a megfelelő raktárpalcokra helyezését, ezen áruk ügyfelek számára való megfizetését, az áruk kiadását, a kirakodást és az átrakodást és egyes ügyfelek vonatkozásában a gyűjtőcsomagolásban szállított anyag egyedi

kiszerezését foglalják magukban, ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásoknak kell tekinteni, amelyek a [héairányelv] 47. cikke alapján azon helyen adóztatandók, ahol az ingatlan fekszik?

– vagy olyan szolgáltatásokról van-e szó, amelyek a [héairányelv] 44. cikke alapján azon helyen adóztatandók, ahol a szolgáltatás igénybevevője gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

18 A kérdést elterjesztő bíróság kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 47. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy az olyan összetett raktározási szolgáltatás, amely az áruk raktárban való átvételét, a megfelelő raktárpalcokra helyezését, megfizetését, csomagolását, kiadását, kirakodását, átrakodását, és egyes ügyfelek vonatkozásában a gyűjtőcsomagolásban szállított anyag egyedi kiszerezését foglalja magában, e cikk értelmében vett ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnak minősül-e.

19 Ahhoz, hogy a kérdést elterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, és figyelemmel arra a körülményre, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben szereplő művelet több részből áll, elször is azt a kérdést kell megvizsgálni, hogy ez az ügylet egységes szolgáltatásból álló ügyletnek, vagy olyan különálló és független ügyletekből álló ügyletnek minősül, amelyeket a héa szempontjából külön-külön kell értékelni.

20 Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy bizonyos körülmények között, több alakilag különálló szolgáltatást, amelyeket külön-külön nyújthatnak, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egyetlen ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek (a C-425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-897. o.] 51. pontja és a C-392/11. sz. Field Fisher Waterhouse ügyben 2012. szeptember 27-én hozott ítélet 15. pontja).

21 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy valamely szolgáltatást egységesnek kell minősíteni, amennyiben az adóalany által nyújtott két vagy több szolgáltatási elem, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása érthetetlen lenne (lásd ebben az értelemben a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9433. o.] 22. pontját, valamint a fent hivatkozott Field Fisher Waterhouse ügyben hozott ítélet 16. pontját).

22 Ugyanez a helyzet akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás alkotja a főszolgáltatást, míg a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez. A szolgáltatást különösen akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd ebben az értelemben a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 30. pontját, a C-497/09., C-499/09., C-501/09. és C-502/09. sz., Bog és társai egyesített ügyekben 2011. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-1457. o.] 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Field Fisher Waterhouse ügyben hozott ítélet 17. pontját).

23 Jóllehet a nemzeti bíróság feladata annak megítélése, hogy az adóalany egységes szolgáltatást nyújt-e az adott ügyben, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezze a tények értékelését, a Bíróság e bíróságnak bármilyen iránymutatást adhat az értelmezés terén, amely hasznos lehet a jogvita eldöntésében (lásd ebben az értelemben ítélet a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 23. pontját, valamint a C-334/10. sz. X-

ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 24. pontját).

24 E tekintetben hangsúlyozni kell, amint indítványa 21–23. pontjában a f?tanácsnok is említette, hogy a Bíróság elé benyújtott iratokból az következik, hogy az alapügyben f?szabály szerint az áruraktározást kell a f?szolgáltatást képez? szolgáltatásnak tekinteni, az áru átvétele, elhelyezése, kiadása, kirakodása és átrakodása esetében pedig csak járulékos szolgáltatásokról van szó, ugyanis ez utóbbi szolgáltatások az ügyfelek számára f?szabály szerint nem önálló célként jelennek meg, hanem olyan ügyleteket képeznek, amelyek lehetővé teszik számukra, hogy a f?szolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.

25 Ugyanakkor a gy?jt?csomagolásban szállított áruk egyedi kiszerelese kapcsán hozzá kell tenni, hogy e szolgáltatást, amelyet csak egyes ügyfeleknek nyújtanak, úgy kell tekinteni, hogy önálló f?szolgáltatást képez minden olyan esetben, amikor e kiszereles nem feltétlenül szükséges ahhoz, hogy biztosítsák a szóban forgó áruk jobb raktározását.

26 Tekintettel arra a körülményre, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem az t?nik ki, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdése e második tényállásra irányulna, a további érvelés során abból kell kiindulni, hogy az alapügybeli összetett raktározási szolgáltatás egységes ügylet, amelynek f?szolgáltatását az áruraktározás képezi.

27 E feltételek mellett másodsor azt a helyet kell meghatározni, amely ezen egységes ügylet teljesítési helyének min?sül.

28 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelvben – a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelvhez (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? kiadás 9. fejezet 1. kötet 23. o.) hasonlóan, amelynek el?bbi a helyébe lépett – az adóztatandó ügyletek teljesítési helyér?l szóló V. cím alatt található a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó 3. fejezet, amelynek 2. és 3. szakasza, amint a címük is jelzi, tartalmazza az ilyen szolgáltatásnyújtás adóztatási helyére vonatkozó általános szabályokat, illetve a sajátos szolgáltatások adóztatási helyére vonatkozó különös rendelkezéseket.

29 Így azel?tt, hogy meg lehetne állapítani, hogy adott helyzetben a meghatározott szolgáltatásnyújtás a héairányelv 44. és 45. cikkének hatálya alá tartozik-e, amely cikkek az általános szabályokat írják el?, el kell dönteni, hogy e helyzetet az ezen irányelv 46–59. cikkében szerepl? valamelyik különös rendelkezés szabályozza-e (lásd a hatodik irányelvvel való analógia útján a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4595. o.] 21. pontját).

30 A jelen esetben meg kell vizsgálni, hogy az olyan raktározási szolgáltatás, mint az alapügybeli, a héairányelv 47. cikkének hatálya alá tartozhat-e.

31 Az említett 47. cikk szövegével kapcsolatban, amely lényegében megfelel a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának, meg kell állapítani, hogy a raktározási szolgáltatás nem szerepel azon szolgáltatások között, amelyeket e 47. cikk kifejezetten felsorol, így annak szövegéb?l nem lehet hasznos következtetést levonni a feltett kérdésre adandó válasz tekintetében.

32 Ugyanakkor a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy az ingatlannal kell?képpen közvetlen kapcsolatban álló szolgáltatások tartoznak a héairányelv 47. cikke alá (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Inter-Mark Group ügyben hozott ítélet 30. pontját). Egyébként ilyen kapcsolat jellemzi valamennyi e rendelkezésben felsorolt szolgáltatást (lásd a hatodik irányelv 9.

cikke (2) bekezdésének a) pontja tekintetében a fent hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 24. pontját).

33 Márpedig az „ingatlan” fogalmát illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy e dolog lényegi jellemzője, hogy azon tagállam területének valamely meghatározott részéhez kapcsolódik, ahol fekszik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 20. pontját).

34 Következésképpen, amint indítványa 35. pontjában a főtanácsnok is említette, ahhoz, hogy a szolgáltatásnyújtás a héairányelv 47. cikkének hatálya alá tartozzon, az szükséges, hogy e szolgáltatásnyújtás valamely kifejezetten meghatározott ingatlanhoz kapcsolódjon.

35 Mivel azonban számos szolgáltatás kapcsolódik valamilyen módon ingatlanhoz, ezenkívül az is szükséges, hogy a szolgáltatásnyújtás célja maga az ingatlan legyen. Erről van szó különösen abban az esetben, ha a kifejezetten meghatározott ingatlant a szolgáltatás alkotóelemének kell tekinteni, amennyiben annak központi és nélkülözhetetlen elemét képezi (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 25. pontját).

36 Meg kell ugyanis állapítani, hogy a héairányelv 47. cikkében felsorolt szolgáltatásokat, amelyek vagy az ingatlan használatára és kialakítására, vagy az üzemeltetést és az értékelést is beleértve az ingatlan kezelésére vonatkoznak, az jellemzi, hogy maga az ingatlan képezi a szolgáltatásnyújtás célját.

37 Ebből következik, hogy az olyan raktározási szolgáltatás, mint az alapügybeli, amelyet nem lehet úgy tekinteni, hogy az ingatlan kialakítására, kezelésére és értékelésére vonatkozik, csak azzal a feltétellel tartozhat az említett 47. cikk hatálya alá, ha e szolgáltatásnyújtás igénybevevője számára jogot biztosítanak a kifejezetten meghatározott ingatlan egészének vagy egy részének használatára.

38 Amint indítványa 42. és 43. pontjában a főtanácsnok is említette, amennyiben megállapítást nyer, hogy e raktározási szolgáltatás igénybevevőinek például nincs hozzáférési joguk az ingatlan azon részéhez, ahol az áruikat tárolják, vagy hogy az az ingatlan, amelyen vagy amelyben azokat tárolni kell, nem központi és nélkülözhetetlen eleme a szolgáltatásnyújtásnak, aminek vizsgálata a nemzeti bíróságok feladata, nem tartozhat a héairányelv 47. cikke alá az olyan szolgáltatás, mint az alapügybeli.

39 Következésképpen a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 47. cikkét akként kell értelmezni, hogy az olyan összetett raktározási szolgáltatás, amely az áruk raktárban való átvételét, a megfelelő raktárpalcokra helyezését, megtervezését, csomagolását, kiadását, kirakodását és átrakodását foglalja magában, csak akkor tartozik e cikk hatálya alá, ha az egységes ügylet főtisztviselését a raktározás képezi, és e szolgáltatás igénybevevői számára jogot biztosítanak a kifejezetten meghatározott ingatlan egészének vagy egy részének használatára.

A költségekről

40 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

A 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 47. cikkét akként kell

értelmezni, hogy az olyan összetett raktározási szolgáltatás, amely az áruk raktárban való átvételét, a megfelelő raktárpalcokra helyezését, megőrzését, csomagolását, kiadását, kirakodását és átrakodását foglalja magában, csak akkor tartozik e cikk hatálya alá, ha az egységes ügylet f?szolgáltatását a raktározás képezi, és e szolgáltatás igénybevev?i számára jogot biztosítanak a kifejezetten meghatározott ingatlan egészének vagy egy részének használatára.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.