

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

27 päivänä kesäkuuta 2013 (*)

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 44 ja 47 artikla – Paikka, jossa verolliset liiketoimet katsotaan suorituiksi – Verotuksellinen liittymä – Käsite ”kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu” – Rajojen yli suoritettava monimuotoinen tavaroiden varastointipalvelu

Asiassa C-155/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 8.2.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.3.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Minister Finansów

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits ja J.-J. Kasel (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., edustajanaan radca prawny W. Varga,

– Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja M. Szpunar,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou ja M. Germani,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Hottiaux ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 31.1.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL L 44, s. 11; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 44 ja 47 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Minister Finansów (valtiovarainministeri) ja Puolan oikeuden mukaan perustettu arvonlisäverovelvollinen yhtiö RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (jäljempänä RR) ja joka koskee tavaroiden varastointipalvelun suorituspaikan määrittämistä arvonlisäverotusta varten.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

4 Mainitun direktiivin 47 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen, mukaan lukien asiantuntija- ja kiinteistönvälittäjäpalvelut, majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut, kuten arkkitehtien ja rakennusvalvontayritysten palvelut, suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.”

Puolan lainsäädäntö

5 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava Puolassa tehdyistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

6 Arvonlisäverolain 8 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu ’palvelujen suoritus’ käsittää kaikki luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle taikka yksikölle, jolta puuttuu oikeushenkilöllisyys, suoritettut palvelut, jotka eivät ole 7 §:ssä tarkoitettua tavaroiden luovutusta, mukaan lukien

- 1) aineettomien hyödykkeiden luovutus, oikeustoimen muodosta riippumatta
- 2) velvoite pidätyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa
- 3) palvelun suorittaminen viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.

— —

4. Palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi palvelut yksilöidään tilastoluokitusten avulla, jos laissa tai täytäntöönpanoasetuksissa on annettu kyseisille palveluille tilastotunnus.”

7 Arvonlisäverolain 28b §:n 1 momentissa säädetään, että silloin, kun palvelu suoritetaan verovelvolliselle vastaanottajalle, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa verovelvollisella vastaanottajalla on kotipaikka tai asuinpaikka, jollei 2–4 momentista, 28e §:stä, 28f §:n 1 momentista, 28g §:n 1 momentista sekä 28i, 28j ja 28n §:stä muuta johdu.

8 Arvonlisäverolain 28b §:n 2 momentin mukaan silloin, kun palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen kotipaikka tai asuinpaikka, palvelujen suorituspaikka on kiinteän toimipaikan sijaintipaikka.

9 Arvonlisäverolain 28e §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen, mukaan lukien asiantuntija- ja kiinteistönläittäjäpalvelut, majoituspalvelut hotelleissa tai vastaavissa paikoissa, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, kiinteän omaisuuden hyödyntäminen ja käyttö sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut, kuten esimerkiksi arkkitehtien ja rakennusvalvontayritysten suorittamat palvelut, suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 Liiketoiminnassaan RR suorittaa muihin jäsenvaltioihin kuin Puolan tasavaltaan sijoittautuneille arvonlisäverovelvollisille taloudellisille toimijoille monimuotoista tavaroiden varastointipalvelua. Palvelu käsittää muun muassa tavaroiden vastaanottamisen varastoon, niiden asettamisen sopiville varastohyllyille, tavaroiden säilyttämisen, tavaroiden pakkaamisen asiakkaan puolesta sekä niiden luovuttamisen, purkamisen ja lastaamisen. Lisäksi tietyille sopimuskumppaneille, jotka toimittavat materiaalia atk-alan konserneille, suoritettavaan palveluun kuuluu monipakkauksissa toimitettavan materiaalin uudelleen pakkaaminen yksilöllisiksi yhdistelmiksi. Varastotilan tarjoaminen on vain yksi RR:n hoitaman logistisen prosessin monista osista. Lisäksi RR käyttää kyseisen palvelun suorittamisessa omaa henkilökuntaansa ja omia pakkausmateriaalejaan, joiden kustannukset sisältyvät tästä palvelusta maksettavaan vastikkeeseen. Varastointipalvelun tilanneiden RR:n sopimuskumppanien kotipaikka ei ole Puolassa, eikä niillä ole siellä kiinteää toimipaikkaa.

11 RR pyysi 25.3.2010 yksittäistapausta koskevaa tulkintaa monimuotoisen varastointipalvelun suorituspaikan määrittämisestä arvonlisäveron laskemista varten. Kyseisen yrityksen mukaan sellaisten palveluiden, jollaisia se suorittaa, suorituspaikan on oltava palvelun vastaanottajan kotipaikka. Näin ollen RR:n tarjoamien palvelujen ei pitäisi olla arvonlisäverollisia Puolassa. Monimuotoista tavaroiden varastointipalvelua ei varsinkaan pitäisi katsoa kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi. Osapuolten tarkoituksena ei nimittäin ole myöntää palvelun vastaanottajille varastotilan käyttöoikeutta vaan tarkoituksena on ainoastaan se, että tavarat säilytetään muuttumattomina ja kaikki tällaiseen palveluun liittyvät lisäpalvelut suoritetaan.

12 Puolan verohallinto, jota edustaa Minister Finansów, katsoi sitä vastoin 8.6.2010 antamassaan yksittäistapauksen tulkintaa koskevassa päätöksessään, että tavaroiden varastointipalvelut olivat luonteeltaan kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja ja että ne näin ollen kuuluvat arvonlisäverolain 28e §:n soveltamisalaan. Tässä tilanteessa kyseisten palveluiden suorituspaikka on varastona käytetyn kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.

13 RR nosti kyseisestä päätöksestä kanteen, jossa se väitti, että Minister Finansówin tulkinta arvonlisäverolain 28e §:stä poikkeaa arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan sanamuodosta ja tulkinnasta, mikä on vastoin unionin oikeuden johdonmukaisuuden periaatetta ja kyseenalaistaa sen yhtenäisen soveltamisen jäsenvaltioissa. Kyseisen direktiivin säännösten mukaan palvelut, jotka liittyvät kiinteään omaisuuteen, ovat nimittäin palveluja, jotka koskevat tällaista kiinteää omaisuutta. Pääasiassa kyseessä olevien palveluiden tapauksessa näin ei kuitenkaan nimenomaan ole.

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Łódzin voivodikunnan hallintotuomioistuin) hyväksyi kanteen 25.11.2010 antamallaan tuomiolla, jossa se katsoi, että RR:n suorittamat palvelut eivät ole kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja. Kyseisen tuomioistuimen mukaan kyseessä olevia palveluja ei varsinkaan ole mahdollista luokitella palveluihin, joihin kuuluu ”kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden myöntäminen”, koska RR:n ja sen sopimuskumppaneiden välisten sopimusten tarkoituksena on RR:n varastoihin jätettyjen tavaroiden aktiivinen käsittely ja hallinnointi. Asiakkaille ei myönnetä kiinteän omaisuuden käyttöoikeutta missään muodossa. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelun määräävä tekijä on tavarahan hallinnointi siinä tarkoituksessa, että asiakkaat voivat saattaa tavarat markkinoille mahdollisimman tehokkaasti. Lisäksi kyseisellä palvelulla ei ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua ”riittävän suoraa yhteyttä kiinteään omaisuuteen” (asia C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006, Kok., s. I-7749), eikä se siis kuulu arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisalaan. Koska kyseiset palvelut on näin ollen suoritettu vastaanottajille, jotka ovat sijoittautuneet Puolan ulkopuolelle, niitä ei pidä verottaa Puolassa.

15 Minister Finansów esitti kyseisestä tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) tekemänsä kassaatiovalituksen tueksi, että nyt käsiteltävässä asiassa varastointipalvelu on pääasiallinen ja ratkaiseva palvelu ja muut RR:n tarjoamat palvelut johtuvat pääasiallisen palvelun luonteesta. Kyseisen palvelun suoraa yhteyttä konkreettisesti varastoksi tarkoitettuun kiinteään omaisuuteen ei siis voida kiistää. Kyseisen palvelun verotuspaikka on näin ollen määritettävä arvonlisäverolain 28e §:n mukaisesti, ja sen on siis oltava Puolassa.

16 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan em. asiassa Heger annetusta tuomiosta, asiassa C-37/08, RCI Europe, 3.9.2009 annetusta tuomiosta (Kok., s. I-7533) ja asiassa C-530/09, Inter-Mark Group, 27.10.2011 annetusta tuomiosta (Kok., s. I-10675) seuraa, että tiettyjen edellytysten on täyttyttävä, jotta voidaan määrittää, onko kyseessä arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu. Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan palvelun ja kiinteän omaisuuden välillä onkin olemassa tietty yhteys, tämä yhteys on kuitenkin vain toissijainen.

17 Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

– ”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 ja 47 artiklan säännöksiä tulkittava siten, että tavaroiden varastointiin liittyvät monimuotoiset palvelut, jotka käsittävät tavaroiden vastaanottamisen varastoon, niiden asettamisen sopiville varastohyllyille, tavaroiden säilyttämisen asiakkaan puolesta, tavaroiden luovuttamisen, purkamisen ja lastaamisen ja joidenkin asiakkaiden

monipakkauksissa toimitettavan materiaalin uudelleen pakkaamisen yksilöllisiksi yhdistelmiksi, ovat kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja, joista kannetaan [arvonlisäverodirektiivin] 47 artiklan nojalla vero kiinteän omaisuuden sijaintipaikassa?

– Vai onko kyse palveluista, joista kannetaan [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklan nojalla vero paikassa, jossa on kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, tai jos sellaista ei ole, kyseisen verovelvollisen kotipaikassa tai vakinaisessa asuinpaikassa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään selvittää, onko arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa tulkittava siten, että monimuotoinen varastointipalvelun suoritus, joka käsittää tavaroiden vastaanottamisen varastoon, niiden asettamisen sopiviin varastotiloihin, tavaroiden säilyttämisen, tavaroiden pakkaamisen, tavaroiden luovuttamisen, purkamisen ja lastaamisen sekä joidenkin asiakkaiden monipakkauksissa toimitettavan materiaalin uudelleen pakkaamisen yksilöllisiksi yhdistelmiksi, on kyseisessä artiklassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu.

19 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus ja kun otetaan huomioon, että ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitettu liiketoimi koostuu useista osista, on tutkittava ensinnäkin, onko tätä liiketoimea pidettävä yhtenä suorituksena vai useina erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on arvioitava erikseen arvonlisäveron kannalta.

20 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan nimittäin useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä (asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-897, 51 kohta ja asia C-392/11, Field Fisher Waterhouse, tuomio 27.9.2012, 15 kohta).

21 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on todennut, että suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisia (ks. vastaavasti asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005, Kok., s. I-9433, 22 kohta ja em. asia Field Fisher Waterhouse, tuomion 16 kohta).

22 Tästä on lisäksi kyse silloin, kun pääasiallinen suoritus koostuu yhdestä tai useammasta suorituksesta ja kun muut suoritukset muodostavat useita liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. vastaavasti asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 30 kohta; yhdistetyt asiat C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, Bog ym., tuomio 10.3.2011, Kok., s. I-1457, 54 kohta ja em. asia Field Fisher Waterhouse, tuomion 17 kohta).

23 Vaikka on totta, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää, tekeekö verovelvollinen tietyssä tapauksessa yhden suorituksen, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja, unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää sille kaikki tulkintaan liittyvät seikat, joista on hyötyä riidan ratkaisemiseksi (ks. vastaavasti em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 23 kohta ja asia C-334/10, X, tuomio 19.7.2012, 24 kohta).

24 Tässä yhteydessä on todettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa

21–23 kohdassa, että unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenee, että pääasiassa tavaroiden varastointia on lähtökohtaisesti pidettävä pääasiallisena suorituksena ja tavaroiden vastaanottamista, asettamista varastotiloihin, luovutusta, purkamista ja lastaamista vain liitännäisinä suorituksina. Viimeksi mainituilla suorituksilla ei näet lähtökohtaisesti ole asiakaskunnan kannalta omaa tarkoitusta, vaan ne mahdollistavat pääasiallisesta palvelusta nauttimisen parhaissa olosuhteissa.

25 Monipakkauksissa toimitettavien tavaroiden uudelleen pakkaamisesta yksilöllisiksi yhdistelmiksi on joka tapauksessa lisättävä, että kyseinen palvelu, jota suoritetaan vain tietyille asiakkaille, on katsottava itsenäiseksi pääasialliseksi suoritukseksi kaikissa niissä tapauksissa, joissa uudelleen pakkaaminen ei ole välttämätöntä kyseessä olevien tavaroiden paremman varastoinnin takaamiseksi.

26 Kun otetaan huomioon se seikka, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei ilmene, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin olisi kysymyksellään tarkoittanut tätä jälkimmäistä tapausta, perustelujen jatkon kannalta on katsottava, että pääasiassa kyseessä oleva monimuotoinen varastointipalvelu muodostaa yhden ainoan liiketoimen, jonka pääasiallinen suoritus koostuu tavaroiden varastoinnista.

27 Näissä olosuhteissa on toiseksi määritettävä tämän yhden ainoan liiketoimen suorituspaikka.

28 Tässä yhteydessä on todettava, että korvaamansa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) tavoin arvonlisäverodirektiivin verollisten liiketoimien paikkaa käsittelevä V osasto sisältää 3 luvun, joka koskee palvelujen suorituspaikkaa ja jonka 2 ja 3 jaksossa vahvistetaan – kuten niiden otsikoista ilmenee – sekä tällaisen suorituksen verotuspaikan määrittämisen yleiset säännöt että erityisiä palveluja koskevat erityiset säännökset.

29 Näin ollen ennen kuin voidaan ratkaista, kuuluuko jokin palvelu tietyssä tilanteessa yleiset säännöt sisältävien arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan soveltamisalaan, on ratkaistava, säädetäänkö tästä tilanteesta kyseisen direktiivin 46–59 b artiklan erityisissä säännöksissä (ks. analogisesti kuudennen direktiivin kanssa asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4595, 21 kohta).

30 Nyt käsiteltävässä asiassa on tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen varastointipalvelu kuulua arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisalaan.

31 Kyseisen 47 artiklan, joka vastaa olennaisilta osin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdtaa, sanamuodosta on todettava, että varastointipalvelut eivät kuulu kyseisessä 47 artiklassa nimenomaisesti lueteltuihin palveluihin, minkä vuoksi artiklan sanamuodosta ei voida tehdä kysymykseen vastaamisen kannalta hyödyllistä päätelmää.

32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että ainoastaan sellaiset palvelujen suoritukset, joilla on riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen, kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisalaan (ks. vastaavasti em. asia Inter-Mark Group, tuomion 30 kohta). Tällainen yhteys on sitä paitsi ominainen kaikille niille palvelujen suorituksille, jotka on lueteltu kyseisessä artiklassa (ks. kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdasta em. asia Heger, tuomion 24 kohta).

33 Kiinteän omaisuuden käsitteestä on muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan yksi

kiinteän omaisuuden olennaisista ominaisuuksista on se, että se liittyy sen jäsenvaltion alueen, jossa kyseinen kiinteä omaisuus sijaitsee, määrättyyn osaan (ks. vastaavasti em. asia Heger, tuomion 20 kohta).

34 Näin ollen, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa, palvelun suorituksen on arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisalaan kuuluakseen liityttävä nimenomaisesti määritettyyn kiinteään omaisuuteen.

35 Koska kuitenkin suuri osa palveluista liittyy tavalla tai toisella kiinteään omaisuuteen, palvelun kohteena on lisäksi oltava kiinteä omaisuus itsessään. Näin on erityisesti silloin, kun nimenomaisesti määritetty kiinteä omaisuus on katsottava osaksi palvelun keskeistä sisältöä, koska se on tämän olennainen ja välttämätön osa (ks. vastaavasti em. asia Heger, tuomion 25 kohta).

36 On nimittäin todettava, että arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa luetelluille palveluille, jotka koskevat kiinteän omaisuuden käyttöä tai suunnittelua ja rakentamista taikka tällaisen omaisuuden hallinnointia, mukaan lukien hyväksikäyttö, ja arvioimista, on ominaista, että kiinteä omaisuus itsessään on palvelun kohteena.

37 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen varastointipalvelu, jonka ei voida katsoa liittyvän kiinteän omaisuuden suunnitteluun, rakentamiseen, hallinnointiin tai arviointiin, voi kuulua kyseisen 47 artiklan soveltamisalaan vain sillä edellytyksellä, että palvelun vastaanottajalle myönnetään käyttöoikeus nimenomaisesti määritettyyn kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.

38 Jos asiassa kävisi ilmi, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa, että tällaisen varastointipalvelun vastaanottajilla ei ole esimerkiksi minkäänlaista kulkuoikeutta siihen rakennuksen osaan, johon niiden tavarat on varastoitu, tai että kiinteä omaisuus, jonka päälle tai johon tavarat on varastoitava, ei ole palvelun olennainen ja välttämätön osa – mikä kansallisten tuomioistuinten on selvitettävä –, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelu ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisalaan.

39 Tämän seurauksena esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa on tulkittava siten, että monimuotoinen varastointipalvelujen suoritus, joka käsittää tavaroiden vastaanottamisen varastoon, niiden asettamisen sopiviin varastotiloihin, tavaroiden säilyttämisen, tavaroiden pakkaamisen, tavaroiden luovuttamisen, purkamisen ja lastaamisen, kuuluu kyseisen artiklan soveltamisalaan vain, jos varastointi muodostaa yhden ainoan liiketoimen pääasiallisen suorituksen ja jos kyseisten palvelujen vastaanottajille myönnetään käyttöoikeus nimenomaisesti määritettyyn kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.

Oikeudenkäyntikulut

40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 47 artiklaa on tulkittava siten, että monimuotoinen varastointipalvelujen suoritus, joka käsittää tavaroiden vastaanottamisen varastoon, niiden asettamisen sopiviin varastotiloihin, tavaroiden säilyttämisen, tavaroiden pakkaamisen, tavaroiden luovuttamisen, purkamisen ja lastaamisen, kuuluu kyseisen artiklan soveltamisalaan vain,

jos varastointi muodostaa yhden ainoan liiketoimen pääasiallisen suorituksen ja jos kyseisten palvelujen vastaanottajille myönnetään käyttöoikeus nimenomaisesti määritettyyn kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.