

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 27 juni 2013 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 44 och 47 – Platsen där de beskattningsbara transaktionerna ska anses ha utförts – Skattemässig anknytning – Begreppet tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom – Gränsöverskridande, sammansatt varulagringstjänst”

I mål C-155/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 8 februari 2012, som inkom till domstolen den 30 mars 2012, i målet

Minister Finansów

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., genom W. Varga, radca prawny,
- Polens regering, genom B. Majczyna och M. Szpunar, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou och M. Germani, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Hottiaux och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 31 januari 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 44 och 47 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L

347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, s. 11) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minister Finansów (finansministern) och RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp z o.o. (nedan kallat RR), ett bolag bildat enligt polsk rätt som är beskattningsbart för mervärdesskatt. Målet rör fastställandet, för uppbörd av mervärdesskatt, av den plats där en varulagringstjänst ska anses ha tillhandahållits.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 44 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

4 I artikel 47 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland experttjänster och fastighetsmäklartjänster, tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, beviljande av rätten att använda fast egendom samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag, ska vara den plats där den fasta egendomen är belägen.”

Polsk rätt

5 I artikel 5.1.1 i lagen om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 (Dz. U nr 54, position 535), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster inom landets territorium ska mervärdesbeskattas.

6 I artikel 8.1 och 8.4 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1. Tjänster som avses i artikel 5.1.1 ovan omfattar alla tjänster som tillhandahålls en fysisk person, juridisk person eller en enhet som inte är rättssubjekt, och vilka inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 7, inklusive

1) överlåtelse av immateriella tillgångar oavsett formen på den rättshandling genom vilken överlåtelsen sker,

2) åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation, eller

3) utförande av tjänster på anmodan av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.

...

4. Vid bestämningen av platsen för tjänsters tillhandahållande ska tjänsterna identifieras med hjälp av statistiska klassifikationer, om dessa tjänster finns betecknade i lagbestämmelserna eller lagstadgade genomföringsåtgärder.”

7 I enlighet med artikel 28b.1 i mervärdesskattelagen ska platsen för tillhandahållandet, när tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar mottagare, vara platsen där mottagaren har sitt säte eller hemvist, såvida annat inte föreskrivs i punkterna 2–4 och artiklarna 28e, 28f.1, 28g.1, 28i, 28j och 28n.

8 Enligt artikel 28b.2 i mervärdesskattelagen ska platsen för tillhandahållandet, när tjänsten tillhandahålls till den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där vederbörande har sitt säte eller hemvist, vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget.

9 Artikel 28e i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland experttjänster och fastighetsmäklartjänster, tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, beviljande av rätten att använda fast egendom samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag, ska vara den plats där den fasta egendomen är belägen.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Inom ramen för sin ekonomiska verksamhet tillhandahåller RR marknadsaktörer, som är beskattningsbara personer med säte i andra medlemsstater än Republiken Polen, sammansatta varulagringstjänster. Dessa tjänster består bland annat i att ta emot varor i ett lager, placera dem på lämpliga platser i lagret, lagra dem, förpacka dem efter kundens önskemål, lämna ut dem samt lossa och lasta dem. Gentemot vissa avtalsparter, som levererar material till databehandlingskoncerner, består de ifrågavarande tjänsterna också i att packa om material, som levererats i storförpackningar, i enskilda förpackningar. Tillhandahållandet av lagerutrymmen utgör enbart en del av de många logistikrelaterade tjänster som RR tillhandahåller. För dessa tjänster använder RR dessutom egen personal och förpackningsmaterial, vars kostnader utgör en del av ersättningen för dessa tjänster. De av RR:s avtalsparter som beställer lagringstjänster har varken säte eller fast etableringsställe i Polen.

11 Den 25 mars 2010 begärde RR – för att kunna räkna ut mervärdesskatten – ett individuellt tolkningsbesked avseende fastställandet av platsen för tillhandahållandet av en sammansatt lagringstjänst. Enligt RR ska platsen för tillhandahållandet av sådana tjänster vara platsen där tjänstemottagaren har sitt säte. Följaktligen ska de av RR tillhandahållna tjänsterna inte mervärdesbeskattas i Polen. En sammansatt varulagringstjänst ska inte betraktas som en tjänst med anknytning till fast egendom. Parternas avsikt är nämligen inte att tjänstmottagaren ska ges en nyttjanderätt till lagerutrymmena, utan enbart att lagra varorna i oförändrat skick och tillhandahålla alla därtill knutna tjänster.

12 I sitt individuella tolkningsbesked av den 8 juni 2010 förklarade däremot den polska skattemyndigheten, genom Minister Finansów, att varulagringstjänster har karaktären av tjänster med anknytning till fast egendom och uppfyller följaktligen kriteriet i artikel 28e i mervärdesskattelagen. Som platsen för tjänstens tillhandahållande gäller i detta fall platsen där den fasta egendomen som används som lager är belägen.

13 RR väckte talan mot detta individuella tolkningsbesked och gjorde därvid gällande att Minister Finansów's tolkning av artikel 28e i mervärdesskattelagen skiljer sig från lydelsen och tolkningen av artikel 47 i direktiv 2006/112, att den strider mot principen om unionsrättens sammanhang och att den äventyrar en enhetlig tillämpning av unionsrätten i de enskilda medlemsstaterna. I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv utgör nämligen tjänster med anknytning till fast egendom tjänster som avser sådan fast egendom. Just detta är dock inte fallet med den i målet aktuella tjänsten.

14 I dom av den 25 november 2010 biföll Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (förvaltningsdomstolen för Łódź vojvodskap) denna talan och slog fast att de tjänster som RR tillhandahållit inte utgör tjänster med anknytning till fast egendom. De ifrågavarande tjänsterna kan i synnerhet inte anses omfatta tjänster som ger upphov till en rätt "att använda fast egendom", eftersom de avtal som RR slutit med sina avtalsparter avser hantering och aktiv förvaltning av varor som lagrats i RR:s lager. Kunderna erhåller ingen som helst nyttjanderätt till den fasta egendomen. Det som är utmärkande för en sådan tjänst som den här aktuella är förvaltning av varan så att kunden på effektivaste sätt ska kunna omsätta varan. Tjänsten har inte något "tillräckligt direkt samband med fast egendom" i den mening som avses i EU-domstolens praxis (dom av den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger, REG 2006, s. I-7749), och omfattas alltså inte av artikel 47 i direktiv 2006/112. När de ifrågavarande tjänsterna tillhandahålls mottagare som är etablerade utanför Polen, ska de följaktligen inte beskattas i Polen.

15 Till stöd för sitt överklagande vid Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen), gjorde Minister Finansów gällande att lagringstjänsterna i förevarande fall utgör den huvudsakliga tjänsten och är överordnade i förhållande till de av RR tillhandahållna övriga tjänsterna som naturligt följer av den huvudsakliga tjänsten. Tjänstens nära samband med den fasta egendomen, som konkret angetts som lagerlokalen, kan inte förnekas. Platsen för tillhandahållandet av denna tjänst borde alltså fastställas i enlighet med artikel 28e i mervärdesskattelagen, vilket alltså får till resultat att tjänsten tillhandahålls i Polen.

16 Enligt Naczelny Sąd Administracyjny ger EU-domstolens praxis i domen i det ovannämnda målet Heger, och i domarna av den 3 september 2009 i mål C-37/08, RCI Europe, REG 2009, s. I-7533, och av den 27 oktober 2011 i mål C-530/09, Inter-Mark Group, REU 2011, s. I-10675) vid handen att ett visst antal villkor måste vara uppfyllda för att det ska kunna fastställas huruvida det är fråga om en tjänst som har anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 47 i direktiv 2006/112. I förevarande mål föreligger visserligen en viss anknytning mellan den ifrågavarande tjänsten och fast egendom, men detta samband är enbart underordnat.

17 Det var mot denna bakgrund som Naczelny Sąd Administracyjny beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

- "Ska artiklarna 44 och 47 i direktiv 2006/112 tolkas så, att en sammansatt varulagringstjänst – som består i att ta emot varorna i ett lager, placera dem på en lämplig plats i lagret, lagra dem för kunden, lämna ut dem samt lossa och lasta dem, och, gentemot vissa kunder, packa om material som levererats i storförpackningar i individuella förpackningar – utgör en tjänst med anknytning till fast egendom, som i enlighet med artikel 47 i direktiv 2006/112 ska beskattas på den plats där den fasta egendomen är belägen,
- eller är det fråga om en tjänst som i enlighet med artikel 44 i direktiv 2006/112 tillhandahålls på den plats där tjänstemottagaren, som tillhandahållits denna tjänst, har sitt säte för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe, eller, i avsaknad av detta, på den plats där tjänstemottagaren är bosatt eller stadigvarande vistas?"

Prövning av tolkningsfrågan

18 Naczelny Sąd Administracyjny har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 47 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en sammansatt lagringstjänst – som består i att ta emot varor i en lagerlokal, placera dem på lämplig plats, lagra dem, förpacka dem, lämna ut dem samt lossa och lasta dem, och, för vissa kunder, packa om de varor som levererats i storförpackningar i individuella förpackningar – utgör en tjänst med anknytning till fast egendom i den mening som avses i denna artikel.

19 För att kunna ge Naczelny Sąd Administracyjny ett användbart svar – och mot bakgrund av att den transaktion som avses i tolkningsfrågan omfattar flera moment – finner EU-domstolen att det inledningsvis ska prövas huruvida denna transaktion utgör ett enda tillhandahållande eller flera olika fristående och självständiga tillhandahållanden som i mervärdesskattehänseende ska bedömas separat.

20 Det följer nämligen av domstolens praxis att flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara beskattningsbara eller undantagna från skatteplikt, under vissa omständigheter ska anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service, REG 2008, s. I-897, punkt 51, och av den 27 september 2012 i mål C-392/11, Field Fisher Waterhouse, punkt 15).

21 Domstolen har slagit fast att det ska anses vara fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Field Fisher Waterhouse, punkt 16).

22 Så är även fallet när en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och den andra, eller de andra, tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 30, av den 10 mars 2011 i de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl., REU 2011, s. I-1457, punkt 54, samt domen i det ovannämnda målet Field Fisher Waterhouse, punkt 17).

23 Även om det ankommer på de nationella domstolarna att avgöra om det i det enskilda fallet är fråga om ett enda tillhandahållande från den beskattningsbara personens sida och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna, kan EU-domstolen emellertid ge den nationella domstolen den ledning för tolkningen som den kan behöva för att lösa den aktuella tvistefrågan (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 23, och dom av den 19 juli 2012 i mål C-334/10, X, punkt 24).

24 I detta sammanhang konstaterar domstolen – i likhet med vad generaladvokaten har framhållit i punkterna 21–23 i sitt förslag till avgörande – att det av handlingarna i målet framgår att lagringen av varorna i princip måste anses vara den huvudsakliga tjänsten och att mottagandet, placeringen, återlämnandet, lossandet och lastandet av varorna enbart utgör underordnade tjänster. För kunden har de sistnämnda tjänsterna i princip inte något självändamål, utan utgör transaktioner som gör det möjligt för kunderna att på bästa sätt kunna åtnjuta den huvudsakliga tjänsten.

25 Vad gäller omförpackningen i individuella förpackningar av de varor som levererats i storförpackningar – en tjänst som enbart erbjuds vissa kunder – ska detta emellertid betraktas som en självständig huvudsaklig tjänst i de fall där omförpackningen inte är absolut nödvändig för att säkerställa en bättre lagring av varorna.

26 Eftersom det av handlingarna i målet inte framgår huruvida Naczelny Sąd Administracyjny i sin fråga avsett detta andra fall, ska den aktuella sammansatta lagringstjänsten i resonemanget nedan anses utgöra en enda transaktion där den huvudsakliga tjänsten är varulagring.

27 Under dessa omständigheter ska domstolen för det andra fastställa på vilken plats som denna enda transaktion ska anses ha utförts.

28 I detta avseende konstaterar domstolen att direktiv 2006/112 – i likhet med rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), som ersatts av direktiv 2006/112 – i avdelning V (avseende platsen för beskattningsbara transaktioner) innehåller ett kapitel 3 (avseende platsen för tillhandahållande av tjänster), där avsnitten 2 och 3, i likhet med vad som framgår av deras rubriker, innehåller både allmänna regler för fastställandet av platsen där en sådan tjänst ska beskattas och särskilda bestämmelser rörande tillhandahållande av särskilda tjänster.

29 Innan det är möjligt att fastställa huruvida en viss tjänst i en given situation omfattas av de allmänna reglerna i artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112, ska det först avgöras huruvida denna situation regleras i någon av de särskilda bestämmelserna i artiklarna 46–59b (se, i analogi med sjätte direktivet, dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 21).

30 I förevarande fall ska det provas huruvida en sådan lagringstjänst som den här aktuella kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 47 i direktiv 2006/112.

31 Vad gäller lydelsen i artikel 47, som i huvudsak motsvarar artikel 9.2 a i sjätte direktivet, konstaterar domstolen att lagringstjänster inte ingår bland de tjänster som uttryckligen räknas upp i artikel 47. Lydelsen av artikel 47 kan följaktligen inte ligga till grund för ett användbart svar på tolkningsfrågan.

32 Det följer emellertid av domstolens praxis att det endast är tjänster som har ett tillräckligt direkt samband med fast egendom som omfattas av artikel 47 i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Inter-Mark Group, punkt 30). Samtliga de tjänster som anges i denna bestämmelse har för övrigt ett sådant samband (se, vad gäller artikel 9.2 a i sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet Heger, punkt 24).

33 Vad gäller begreppet fast egendom bör det emellertid erinras om att domstolen redan slagit fast att ett av de utmärkande kännetecknen för fast egendom är att den har samband med en

bestämd del av jordytan i den medlemsstat där den är belägen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Heger, punkt 20).

34 Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 35 i sitt förslag till avgörande måste en tjänst följaktligen – för att omfattas av tillämpningsområdet för artikel 47 i direktiv 2006/112 – ha samband med en uttryckligen specificerad fast egendom.

35 Eftersom ett stort antal tjänster på ett eller annat sätt har anknytning till fast egendom, måste emellertid föremålet för tjänsten vara själva den fasta egendomen. Detta är bland annat fallet när en uttryckligen specificerad fast egendom måste betraktas som en förutsättning för en tjänst på så sätt att den är en central och absolut nödvändig del av tjänsten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Heger, punkt 25).

36 Domstolen konstaterar nämligen att de tjänster som räknas upp i artikel 47 i direktiv 2006/112 – vilka avser dels användning eller iordningställande av fast egendom, dels förvaltningen, inklusive utnyttjande, och värderingen av sådan egendom – utmärker sig genom att den fasta egendomen i sig är föremålet för tjänsten.

37 En sådan lagringstjänst som den här aktuella som inte kan anses innefatta iordningställande, förvaltning eller värdering av fast egendom, kan således omfattas av artikel 47 i direktiv 2006/112 endast om mottagaren av nämnda tjänst erhållit en nyttjanderätt till hela eller en del av en uttryckligen specificerad fast egendom.

38 För det fall att det – vilket generaladvokaten har framhållit i punkterna 42 och 43 i sitt förslag till avgörande – skulle visa sig att mottagarna av en sådan lagringstjänst exempelvis inte har någon tillträdesrätt till den del av den fasta egendomen där deras varor finns lagrade, eller att den fasta egendom på eller i vilken varorna lagras inte utgör en central och absolut nödvändig del av tjänsten, vilket det ankommer på de nationella domstolarna att avgöra, kan en sådan tjänst som den här aktuella inte anses omfattas av artikel 47 i direktiv 2006/112.

39 Tolkningsfrågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 47 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en sammansatt lagringstjänst – som består i att ta emot varor i en lagerlokal, placera dem på lämplig plats, lagra dem, förpacka dem, lämna ut dem samt lossa och lasta dem – omfattas av denna artikel endast om lagringen utgör den huvudsakliga tjänsten i en enda transaktion och om mottagarna av denna tjänst erhållit en nyttjanderätt till hela eller en del av en uttryckligen specificerad fast egendom.

Rättegångskostnader

40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 47 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 ska tolkas så, att en sammansatt lagringstjänst – som består i att ta emot varor i en lagerlokal, placera dem på lämplig plats, lagra dem, förpacka dem, lämna ut dem samt lossa och lasta dem – omfattas av denna artikel endast om lagringen utgör den huvudsakliga tjänsten i en enda transaktion och om mottagarna av denna tjänst erhållit en nyttjanderätt till hela eller en del av en uttryckligen specificerad fast egendom.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.