

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 31. januar 2013 (1)

Sag C-155/12

Minister Finansów

mod

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny, Polen)

»Skattelovgivning – moms – artikel 47 i direktiv 2006/112/EF – leveringsstedet for en tjenesteydelse – tjenesteydelse i forbindelse med en fast ejendom – oplagring af genstande«

I – Indledning

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører momsopkrævning for oplagring af genstande og spørgsmålet om, hvilken medlemsstat der for så vidt har opkrævningskompetence. Opkrævningskompetencen afhænger af, hvilket sted der i henhold til momsretten er leveringsstedet for en beskattet ydelse.

2. For så vidt angår tjenesteydelser »i forbindelse med en fast ejendom« tilkommer opkrævningskompetencen i henhold til momsretten den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende. Hvad dette angår har Domstolen allerede fastslået, at en tjenesteydelses tilknytning til en fast ejendom skal være »tilstrækkelig direkte« (2). Den forelæggende ret vil nu afklare, om dette også er tilfældet ved oplagring af genstande.

3. Forelæggelsen giver tilstrækkelig anledning til at præcisere Domstolens praksis vedrørende leveringsstedet for en tjenesteydelse i forbindelse med en fast ejendom. Ud over at løse den konkrete sag bør der skabes klarhed for retsanvendelsen om, hvad Domstolen forstår ved begrebet »tilstrækkelig direkte« tilknytning.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

4. Artikel 43 ff. i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (3), som ændret ved direktiv 2008/8 (4) (herefter »momsdirektivet«), opstiller regler om leveringsstedet for tjenesteydelser.

5. Momsdirektivets artikel 44 opstiller følgende generelle bestemmelse:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. [...]«

6. Er modtageren af tjenesteydelsen ikke afgiftspligtig, gælder i henhold til momsdirektivets artikel 45 følgende generelle regel:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. [...]«

7. Momsdirektivets artikel 46 ff. indeholder særregler om leveringsstedet for en tjenesteydelse. Momsdirektivets artikel 47 regulerer »tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom«:

»Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, som f.eks. ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.«

8. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (5) (herefter »sjette direktiv«), der skulle anvendes indtil den 31. december 2006, opstillede i artikel 9 bestemmelser om leveringsstedet for en tjenesteydelse. Særreglen om tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom var opstillet i artikel 9, stk. 2, litra a):

»2. Dog gælder følgende

a) leveringsstedet for ydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, såsom ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende.«

B – *National ret*

9. Den polske lov af 11. marts 2004 om merværdiafgift indeholder i den affattelse, som skal anvendes i hovedsagen, bestemmelser, der i det væsentlige svarer til momsdirektivets artikel 44 og 47.

III – Hovedsagen og sagsforløbet for Domstolen

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland spółka z o.o., der er et selskab i henhold til polsk ret (herefter »den afgiftspligtige«), leverer tjenesteydelser på området for oplagring af varer for virksomheder med hjemsted i andre EU-medlemsstater og tredjelande. Disse tjenesteydelser omfatter modtagelse af varerne på et lager, anbringelse af dem på lagerhylder, opbevaring af disse varer, emballering af varerne for kunden, udlevering af varen, af- og pålæsning. I nogle tilfælde omfatter tjenesteydelserne også ompakning af materialer, der leveres i flerstykspakninger, i individuelle sæt.

11. Med hensyn til denne transaktion anmodede den afgiftspligtige de polske afgiftsmyndigheder om en fortolkning af polsk momsret. Selskabet ønskede oplyst, om de beskrevne tjenesteydelser er pålagt merværdiafgift i Polen. Ifølge den kompetente finansminister

skal dette spørgsmål besvares bekræftende, såfremt lagerbygningerne ligger i Polen. De beskrevne tjenesteydelser er nemlig tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom og skal derfor pålægges merværdiafgift på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

12. Den afgiftspligtige indbragte denne afgørelse for de polske domstole. Den afgiftspligtige har gjort gældende, at det sted, der er afgørende for pålæggelse af merværdiafgift af de tjenesteydelser, selskabet leverer, i henhold til momsdirektivets artikel 44 er det sted, hvor den pågældende aftager af tjenesteydelsen har sit hjemsted, og ikke i henhold til momsdirektivets artikel 47 det sted, hvor den faste ejendom er beliggende. Såfremt aftagerne af tjenesteydelserne har hjemsted uden for Polen, må oplagringsydelseerne derfor ikke beskattes af Republikken Polen.

13. Naczelny Sąd Administracyjny, som sagen nu verserer for, har på baggrund heraf, og da retten har konstateret, at andre medlemsstater har en anden beskatningspraksis, i henhold til artikel 267 TEUF forelagt følgende spørgsmål for Domstolen:

»Skal de regler, der kan udledes af momsdirektivets artikel 44 og 47, fortolkes således, at sammensatte tjenesteydelser på området for oplagring af varer, som omfatter modtagelse af varerne på et lager, anbringelse af dem på egnede lagerhylder, opbevaring af disse varer for kunden, udlevering af varerne, af- og pålæsning og for nogle kunders vedkommende ompakning af materialer, der leveres i flerstykspakninger, i individuelle sæt, er tjenesteydelser i forbindelse med en fast ejendom, som i henhold til momsdirektivets artikel 47 pålægges afgift på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende?

Eller drejer det sig om tjenesteydelser, som i henhold til momsdirektivets artikel 44 pålægges afgift på det sted, hvor aftageren af tjenesteydelserne, som disse er leveret til, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, eller i mangel heraf på det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted?»

14. I sagen ved Domstolen har den afgiftspligtige, den græske og den polske regering samt Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

IV – Retlig vurdering

15. Med sine præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om momsdirektivets artikel 47 skal anvendes på de beskrevne tjenesteydelser, der består i oplagring af genstande.

16. For at kunne svare på dette spørgsmål er det nødvendigt at gøre sig to tanker. Først skal det fastslås, om den sammensatte tjenesteydelse, som den afgiftspligtige leverer, udgør én enkelt ydelse eller består af forskellige særskilte ydelser, for hvilke leveringsstedet skal bedømmes separat (jf. herom under A). Derefter skal det undersøges, om momsdirektivets artikel 47 finder anvendelse på de konstaterede tjenesteydelser (jf. herom under B).

A – Én enkelt ydelse eller flere selvstændige ydelser

17. Det skal indledningsvis afklares, om leveringsstedet for de enkelte ydelser, der er forbundet med den sammensatte tjenesteydelse – nemlig modtagelse af varerne på et lager, anbringelse af dem på egnede lagerhylder, opbevaring af disse varer, udlevering af varerne samt af- og pålæsning – skal bedømmes hver for sig eller under ét.

18. Den polske regering har med rette henvist til, at der skal tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende spørgsmålet, om der foreligger én enkelt ydelse. Ifølge denne praksis skal der, når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, tages hensyn til samtlige

omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse (6).

19. Der er navnlig tale om én enkelt ydelse, når én ydelse udgør en hovedydelse, og de øvrige blot er sekundære ydelser. En ydelse skal anses for blot at være sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser (7).

20. Må det antages, at der foreligger én enkelt ydelse, der består af hovedydelse og sekundære ydelser, skal de sekundære ydelser afgiftsmæssigt stilles som hovedydelsen (8). Den polske regering har derfor med rette henvist til, at leveringsstedet for hovedydelsen er leveringsstedet for den samlede ydelse (9).

21. Det tilkommer ganske vist principielt den forelæggende ret at afgøre, om de beskrevne enkelte ydelser i hovedsagen udgør én enkelt ydelse, og hvilket element i givet fald udgør hovedydelsen (10). Sådan som de faktiske omstændigheder er beskrevet, forekommer det dog principielt nødvendigt at anse opbevaringen af varerne, altså den egentlige oplagring, for hovedydelsen, hvorimod modtagelse, anbringelse, udlevering, af- og pålæsning af varerne er sekundære ydelser. De sidstnævnte ydelser udgør nemlig normalt ikke for kunderne et mål i sig selv, men et middel til at muliggøre den ønskede oplagring af varerne.

22. Det er imidlertid også muligt at betragte den ompakning af materialer, som foretages for nogle kunders vedkommende, som en selvstændig tjenesteydelse, hvis ompakningen ikke sker for at opnå en bedre oplagring. I så fald må det i afgiftsmæssig henseende antages, at der foreligger to tjenesteydelser, hvis leveringssted skal bedømmes selvstændigt; for det første ompakningen og for det andet oplagringen af varerne.

23. Man kan i sidste ende nå til et andet resultat, hvis af- og pålæsningen af de varer, der skal oplagres, er forbundet med en substantiel transportydelse fra den afgiftspligtiges side. Hvis det hører med til tjenesteydelsen, at en vare afhentes på et sted og efter kort oplagring transporteres til et andet sted, kan transporten også udgøre hovedydelsen, hvorimod den midlertidige oplagring ikke udgør noget mål i sig selv for kunden og derfor kun er en sekundær ydelse. Leveringsstedet for en sådan tjenesteydelse ville i så fald være det leveringssted, der er afgørende for transportydelsen.

24. På grundlag af de enkelte ydelser, som den forelæggende ret navnlig har skildret i de præjudicielle spørgsmål, går jeg i det følgende imidlertid ud fra, at den beskrevne sammensatte tjenesteydelse inden for området oplagring af varer er én enkelt tjenesteydelse, og at leveringsstedet afhænger af hovedydelsen, som består i opbevaring af varerne.

B – Leveringsstedet for den fælles oplagringsydelse

25. Spørgsmålet om, hvilket sted der er leveringsstedet for oplagringsydelsen, kan enten afhænge af de generelle bestemmelser i momsdirektivets artikel 44 og 45 eller særreglen i direktivets artikel 47.

26. Da særreglerne om leveringsstedet for en tjenesteydelse går forud for de generelle regler (11), skal det indledningsvis undersøges, om momsdirektivets artikel 47 kan finde anvendelse.

27. Oplagring af varer er ikke blandt de tjenesteydelser, der opføres udtrykkeligt i bestemmelsen. Da fortegnelsen imidlertid ikke er udtømmende (12), er spørgsmålet, om oplagring af varer udgør en tjenesteydelse »i forbindelse med fast ejendom« som omhandlet i bestemmelsen.

1. Tilstrækkelig direkte tilknytning

28. I henhold til Domstolens praksis vedrørende artikel 9, stk. 2, litra a), i sjette direktiv er det ikke nok, at en tjenesteydelse har en eller anden tilknytning til en fast ejendom. Tilknytningen skal derimod være »tilstrækkelig direkte« (13). I Heger-dommen bekræftede Domstolen, at der forelå en sådan tilknytning, fordi den pågældende faste ejendom udgjorde en »integrerende del« og et »vigtigt og nødvendigt element« af tjenesteydelsen, og det sted, hvor den faste ejendom var beliggende, desuden svarede til stedet for det endelige forbrug af tjenesteydelsen (14).

29. Der er – på trods af at ordlyden nu er blevet udvidet for så vidt angår de udtrykkelig opførte tjenesteydelser – ingen grund til ikke at overføre denne retspraksis til momsdirektivets artikel 47, der skal fortolkes her. Denne retspraksis må imidlertid konkretiseres, da det vigtigste mål ved fastlæggelsen af leveringsstedet for en tjenesteydelse i momsretlig henseende – sådan som generaladvokat Jacobs med rette allerede har fremhævet (15) – er at sikre retssikkerhed.

30. Bestemmelserne om leveringsstedet for en tjenesteydelse er kollisionsnormer, der fastlægger beskatningsstedet for tjenesteydelser og dermed afgrænser medlemsstaternes kompetence fra hinanden. Derved skal der dels undgås kompetencekonflikter, der kan medføre en dobbelt afgiftspåligning, dels sikres, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (16). De udtryk, der anvendes i bestemmelserne, skal derfor fortolkes ensartet i hele EU (17) og på en måde, der gør det muligt at foretage en sikker, enkel og praktikabel subsumption og dermed undgå, at der opstår kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne (18).

31. Hvad angår momsdirektivets artikel 47 er dette mål endnu ikke opnået gennem Domstolens hidtidige praksis. Kravet om »tilstrækkelig direkte« tilknytning er, som den foreliggende sag også viser, så upræcist, at det ikke kan forudses, hvordan det anvendes i et konkret tilfælde. Det samme gælder for de supplerende kriterier, som Domstolen har anført i en dom, og hvorefter den faste ejendom udgør et »vigtigt og nødvendigt element« af en tjenesteydelse eller stedet for det endelige forbrug.

32. Domstolen har ganske vist for så vidt angår den »direkte og umiddelbare forbindelse« mellem indgående og beskattede udgående transaktioner, der ifølge Domstolens praksis kræves for momsfradrag i henhold til momsdirektivets artikel 268, allerede fastslået, at det, henset til, hvor forskellige transaktioner i handel og erhverv er, er umuligt at give et præcist svar på, hvorledes man i alle disse tilfælde skal fastlægge den nødvendige forbindelse, og at det derfor tilkommer de nationale retter at anvende kriteriet (19). Det samme kan imidlertid ikke gøres gældende for så vidt angår kriteriet »tilstrækkelig direkte tilknytning«, der er afgørende for, om den her relevante bestemmelse i momsdirektivets artikel 47 skal anvendes. For mens det kun kan afklares af en national ret, om et momsfradrag er berettiget i et konkret tilfælde, kan spørgsmålet om leveringsstedet for en bestemt tjenesteydelse behandles parallelt af domstole i forskellige medlemsstater. For at undgå i så henseende modsatrettede afgørelser, der ville medføre dobbelt afgiftspåligning eller manglende afgiftspåligning af en tjenesteydelse, må Domstolen for de nationale retter fastlægge et så objektivt kriterium som muligt for, om momsdirektivets artikel 47 skal anvendes (20).

2. Objektivt kriterium for en tilstrækkelig direkte tilknytning

33. Den forelæggende ret har med hensyn hertil foreslået, at det antages, at en tjenesteydelse har en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, hvis *genstanden* for en tjenesteydelse er en *bestemt* fast ejendom.

34. Domstolen bør følge dette forslag.

35. Forslaget betyder for det første, at det ikke er tilstrækkeligt, at der er brug for en eller anden fast ejendom for at kunne udføre tjenesteydelsen. Der skal derimod være tale om en *bestemt* fast ejendom, som parterne har identificeret. Dette krav følger allerede af, at det ved anvendelsen af momsdirektivets artikel 47 skal være klart for parterne, hvilket sted afgiftspligterne skal opfyldes.

36. Kravet om en *bestemt* fast ejendom, som tjenesteydelsen er knyttet til, kan imidlertid heller ikke være tilstrækkeligt til at anvende momsdirektivets artikel 47. Talrige tjenesteydelser skal erlægges på en bestemt fast ejendom, eftersom den, der erlægger tjenesteydelsen, har sine forretningslokaler dér, uden at tjenesteydelsen derved kan opnå en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom. Som Domstolen allerede har fastslået, knytter et stort antal tjenesteydelser sig til en fast ejendom på den ene eller den anden måde (21).

37. Derfor må det for det andet kræves, at den konkret udpegede faste ejendom også er *genstanden* for tjenesteydelsen, dvs. at den faste ejendom er *objektet* for tjenesteydelsen. Dette krav kan udledes af de tjenesteydelser, som opføres udtrykkeligt i momsdirektivets artikel 47, der i det væsentlige er det eneste holdepunkt for fortolkningen (22). Herefter er genstanden for en tjenesteydelse den faste ejendom, hvis den benyttes af kunden (overdragelse af brugsrettigheder, herunder indkvartering), bearbejdes (byggearbejder) eller bedømmes (ydelser fra sagkyndige).

38. Det har for så vidt ingen betydning, at der i momsdirektivets artikel 47 også opføres to tjenesteydelser, der ikke i egentlig forstand henhører under en af disse tre kategorier. Der er tale om tjenesteydelser fra ejendomsmæglere og tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse af byggearbejder. Genstanden for disse tjenesteydelser er ikke selve den faste ejendom, men derimod kontrakten om køb af en fast ejendom eller projekteringspapirerne for bearbejdelsen af denne.

39. Den generelle regel om, at der skal foreligge en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, behøver imidlertid ikke at omfatte alle de tjenesteydelser, der er opført udtrykkeligt i momsdirektivets artikel 47. Det forhold, at tjenesteydelser optages i ordlyden, kan også blot have til formål at forenkle en udvidet anvendelse af bestemmelsen (23). Hvis man derimod formulerede den generelle regel så bredt, at den også indeholder alle de tjenesteydelser, der er opført udtrykkeligt i momsdirektivets artikel 47, ville dette udvide bestemmelsens anvendelsesområde kraftigt. Hvis tjenesteydelser fra ejendomsmæglere og tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse af byggearbejder også skal omfattes af en generel regel, må denne regel også omfatte tjenesteydelser, hvis genstand ikke er en fast ejendom, men som alligevel har en forbindelse til en fast ejendom. Som allerede anført (24) gælder dette imidlertid for et stort antal tjenesteydelser.

40. På baggrund heraf må det antages, at en tjenesteydelse har en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom til at anvende momsdirektivets artikel 47, hvis genstanden for tjenesteydelsen er brug, bearbejdelse eller bedømmelse af en bestemt fast ejendom eller er opført udtrykkeligt i bestemmelsen.

41. De konkrete tilfælde, som Domstolen hidtil har truffet afgørelse i, er i samklang med disse betingelser: De fiskerirettigheder, der skulle tages stilling til i Heger-sagen, udgør brug af en fast ejendom (25), og den organisering af bytte af timesharerettigheder, som RCI Europe-sagen vedrørte (26), henhører under tjenesteydelser fra en ejendomsmægler. I Inter-Mark Group-dommen afviste Domstolen ganske vist, at opførelsen af messestande har tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, selv om der er tale om bearbejdelse af en fast ejendom. Denne dom tydeliggør imidlertid blot, at en sådan bearbejdelse, også når der er tale om byggearbejder, skal

være af et vist omfang og varighed (27).

3. Genstanden for en oplagringsydelse

42. Den oplagringsydelse, der skal bedømmes i det foreliggende tilfælde, kan således kun have en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, hvis den er forbundet med en brugsret til en bestemt fast ejendom eller en bestemt del af en fast ejendom. Kun i så fald er genstanden for tjenesteydelsen den faste ejendom som sådan. Det kan for så vidt, sådan som den foregående instans i hovedsagen, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi*, gik ud fra, have betydning, at kunderne ikke har fri adgang til lagerarealet.

43. Er en oplagringsydelse imidlertid ikke forbundet med en brugsrettighed til en bestemt fast ejendom, er genstanden for tjenesteydelsen alene de genstande, som skal opbevares. Det er som nævnt (28) irrelevant, at det er tvingende nødvendigt at anvende en fast ejendom til oplagringen. Som den græske regering med rette har fremført, er den faste ejendom i så fald kun et middel til at gennemføre tjenesteydelsen.

44. Oplagringsydelsen henhører heller ikke, sådan som den polske regering har argumenteret for, under kategorien indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 47. Indkvartering af personer foregår under helt andre forhold end oplagring af genstande, og lagerbranchen opfylder derfor ikke en funktion svarende til hotelsektoren.

45. Ved afgørelsen af, om momsdirektivets artikel 47 skal anvendes på en oplagringsydelse, skal der derfor, som den afgiftspligtige med rette har påpeget, skelnes mellem, om kunden opnår en brugsret til et bestemt lagerareal eller blot skal have varen tilbage i uændret stand.

4. Momsudvalgets retningslinje

46. Denne skelnen ved oplagringsydelser svarer også til en stillingtagen fra Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift (herefter »Momsudvalget«). Momsudvalget, der i henhold til momsdirektivets artikel 398, stk. 2, består af repræsentanter fra Kommissionen og medlemsstaterne, ytrede i en retningslinje fra 93. møde den 1. juli 2011 »næsten enstemmigt« den holdning, at oplagring af genstande på en fast ejendom ikke giver mulighed for at anvende momsdirektivets artikel 47, såfremt »kunden ikke har enebrugsret til en bestemt del af den faste ejendom« (29).

47. Momsudvalgets retningslinjer er ganske vist ikke retligt bindende (30). Men momsdirektivets artikel 398, stk. 4, tillægger udtrykkeligt udvalget at behandle spørgsmål, som angår anvendelsen af de EU-retlige bestemmelser vedrørende moms.

48. På det toldretlige område kvalificerede Domstolen allerede på et tidligt tidspunkt udtalelserne fra det forhenværende nomenklaturudvalg for den fælles toldtarif, der havde lignende opgaver (31), som vigtige midler til at sikre, at den fælles toldtarif anvendes ensartet, også selv om de ikke er retlig bindende (32). Herpå bygger Domstolens faste praksis, hvorefter de udtalelser, som udarbejdes af kommissionen om den kombinerede nomenklatur – nu i samarbejde med toldkodeksudvalget (33) – indeholder vigtige, om end ikke bindende, bidrag til fortolkningen af de forskellige toldpositioner (34).

49. Der er ikke længere nogen grund til ikke at indrømme retningslinjerne fra momsudvalget en lignende rolle. I mit forslag til afgørelse i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank afviste jeg ganske vist dengang dette med den begrundelse, at retningslinjerne ikke blev offentliggjort (35). De gør de imidlertid nu (36).

50. Momsudvalgets betydning må imidlertid heller ikke overvurderes. Dets retningslinjer er i det væsentlige udtryk for Kommissionens og medlemsstaternes kompetente myndigheders synspunkter (37). De kan derfor også anvendes som fortolkningshjælp, selv hvis der ikke foreligger enstemmighed, sådan som det i henhold til artikel 113 TEUF kræves for så vidt angår Rådets retsakter vedrørende merværdiafgift.

51. Hvis den citerede retningslinje, der blev vedtaget næsten enstemmigt, anvendes som hjælpemiddel ved den fortolkning, der skal foretages i den foreliggende sag, bekræfter dette, at der skal ske en skelnen ved besvarelsen af spørgsmålet, om momsdirektivets artikel 47 finder anvendelse på oplagingsydelser.

V – Forslag til afgørelse

52. Henset til alle de foregående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at spørgsmålene fra Naczelný Sąd Administracyjny besvares på følgende måde:

»1) Artikel 47 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdisystem, som ændret ved direktiv 2008/8/EF, kan kun anvendes, hvis genstanden for tjenesteydelsen er brug, bearbejdelse eller bedømmelse af en bestemt fast ejendom eller er opført udtrykkeligt i bestemmelsen.

2) Sammensatte tjenesteydelser på området for oplagring af varer opfylder kun disse betingelser, hvis opbevaringen af varerne er hovedydelsen blandt de elementer, der udgør én enkelt ydelse, og er forbundet med en brugsret til en bestemt fast ejendom eller en bestemt del af en fast ejendom.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Jf. dom af 7.9.2006, sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749, præmis 24, og af 27.10.2011, sag C-530/09, Inter-Mark Group, Sml. I, s. 10675, præmis 30.

3 – EUT L 347, s. 1.

4 – Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT L 44, s. 11).

5 – EFT L 145, s. 1.

6 – Dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis.

7 – Jf. dom af 27.9.2012, sag C-392/11, Field Fisher Waterhouse, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis.

8 – Jf. Deutsche Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, og dommen i sagen Field Fisher Waterhouse, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 17.

9 – Jf. i denne retning også dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433; uklart også dom af 25.1.2001, sag C-429/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I,

s. 637, præmis 46-48, hvor det forhold, at der eksisterer en sammensat ydelse, tilsyneladende taler imod at anvende en særregel om leveringsstedet for en tjenesteydelse.

10 – Jf. dommen i sagen Field Fisher Waterhouse, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis.

11 – Jf. i denne retning om artikel 9 i sjette direktiv dom af 2.7.2009, sag C-377/08, EGN, Sml. I, s. 5685, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

12 – Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Sharpston af 7.3.2006 i sag C-166/05, Heger, Sml. 2006 I, s. 7749, punkt 36.

13 – Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 24, samt Inter-Mark Group-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 30, der angik den gamle version af momsdirektivets artikel 45, som havde næsten samme ordlyd; jf. også dom af 3.9.2009, sag C-37/08, RCI Europe, Sml. I, s. 7533, præmis 36: »tilstrækkeligt direkte forbindelse«.

14 – Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 25.

15 – Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 12.12.2002 i sag C-438/01, Design Concept, Sml. 2003 I, s. 5617, punkt 30.

16 – Jf. om artikel 9 i sjette direktiv dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 10, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 41, dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 15, af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 23, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 32, dom af 9.3.2006, sag C-114/05, Gillan Beach, Sml. I, s. 2427, præmis 14, af 6.12.2007, sag C-401/06, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 10609, præmis 29, af 6.11.2008, sag C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Sml. I, s. 8255, præmis 24, af 19.2.2009, sag C-1/08, Athesia Druck, Sml. I, s. 1255, præmis 20), EGN-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 27, og dom af 26.1.2012, sag C-218/10, ADV Allround, præmis 27.

17 – Jf. i denne retning om artikel 9 i sjette direktiv domme af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 14, sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907, præmis 15, og sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997, præmis 12, samt Gillan Beach-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 20, og dom af 22.10.2009, sag C-242/08, Swiss Re Germany Holding, Sml. I, s. 10099, præmis 32.

18 – Jf. om artikel 9 i sjette direktiv dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 49. Jf. i denne retning også dom af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis, samt dommen i sagen Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 31, og ADV Allround-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 30.

19 – Dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 25.

20 – Jf. i denne retning allerede forslag til afgørelse i Heger-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, punkt 33.

21 – Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 23.

22 – Jf. om formålet med undtagelsesbestemmelsen for tjenesteydelser i forbindelse med fast

ejendom Kommissionens forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser af 23.12.2003, KOM(2003) 822 endelig, s. 7 f.: »politiske grunde«.

23 – Jf. om udvidelsen af dette tjenesteydelseskatalog ved direktiv 2008/8 Kommissionens forslag, KOM(2003) 822 endelig, nævnt ovenfor i fodnote 22, s. 13 vedrørende artikel 9a.

24 – Jf. ovenfor under punkt 36.

25 – Jf. Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 25.

26 – Jf. RCI Europe-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13.

27 – Jf. Inter-Mark Group-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 31.

28 – Jf. ovenfor under punkt 35 f.

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

30 – Jf. generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 14.11.2002 i sag C-144/00, Hoffmann, Sml. 2003 I, s. 2921, punkt 72, samt generaladvokat Bots forslag til afgørelse af 13.9.2007 i sag C-401/06, Kommissionen mod Tyskland, Sml. 2007 I, s. 10609, punkt 50.

31 – Jf. artikel 2 i Rådets forordning (EØF) nr. 97/69 af 16.1.1969 om de nødvendige foranstaltninger for ensartet anvendelse af den fælles toldtarifs nomenklatur (EFT 1969 I, s. 10).

32 – Dom af 15.2.1977, forenede sager 69/76 og 70/76, Dittmeyer, Sml. s. 231.

33 – Jf. artikel 9, stk. 1, litra a), andet led, og artikel 10 i Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23.7.1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT L 256, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 254/2000 af 31.1.2000 (EFT L 28, s. 16).

34 – Jf. bl.a. dom af 6.11.1997, sag C-201/96, LTM, Sml. I, s. 6147, præmis 17, af 17.3.2005, sag C-467/03, Ikegami, Sml. I, s. 2389, præmis 17, og af 18.5.2011, sag C-423/10, Delphi Deutschland, Sml. I, s. 4003, præmis 24.

35 – Jf. mit forslag til afgørelse af 12.5.2005 i sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. 2005 I, s. 9433, punkt 25.

36 – Jf. Kommissionens hjemmeside, under http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm, konsulteret den 11.1.2013.

37 – Jf. i denne retning generaladvokat Warners forslag til afgørelse af 19.1.1977 i de forenede sager 69/76 og 70/76, Dittmeyer, Sml. 1977, s. 231, på s. 244.