

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

31 päivänä tammikuuta 2013 (1)

Asia C-155/12

Minister Finansów

vastaan

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (Puola))

Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY 47 artikla – Palvelun suorituspaikka – Kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu – Tavaroiden varastointi

I Johdanto

1. Ennakkoratkaisupyyntö koskee tavaroiden varastoinnista kannettavaa arvonlisäveroa ja sitä, millä jäsenvaltiolla on tältä osin verotusvalta. Verotusvalta riippuu verollisen palvelun suorituspaikasta, kuten arvonlisäverolainsäädännössä vahvistetaan.
2. ”Kiinteään omaisuuteen liittyviä” palveluja koskeva verotusvalta kuuluu sen mukaan jäsenvaltiolle, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee. Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että tällaisen palvelun ja kiinteän omaisuuden välisen yhteyden on oltava ”riittävän suora”.(2) Kansallinen tuomioistuin haluaa nyt selvittää, koskeeko tämä myös tavaroiden varastointia.
3. Ennakkoratkaisupyyntö antaa sopivan tilaisuuden täsmentää unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee kiinteään omaisuuteen liittyvän palvelun suorituspaikkaa. Lainsäädännön soveltamista varten pitäisi selvittää yksittäistapausta laajemmin, mitä unionin tuomioistuin pitää ”riittävän suorana” yhteytenä.

II Asiaa koskeva oikeuskäytäntö

A Unionin oikeus

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,(3) sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8(4) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 43 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin sisältyy palvelun suorituspaikkaa koskevia säännöksiä.

5. Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa on seuraava yleinen säännös:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. – –”

6. Jos palvelujen vastaanottaja ei ole verovelvollinen, sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan mukaan seuraavaa yleissääntöä:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. – –”

7. Arvonlisäverodirektiivin 46 artiklaan ja seuraaviin artikloihin sisältyy palvelun suorituspaikkaa koskevia erityissäännöksiä. Arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan säännösten kohteena ovat ”Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut”:

”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.”

8. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi)(5) sovellettiin 31.12.2006 saakka, ja sen 9 artiklaan sisältyi säännöksiä palvelujen suorituspaikasta. Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskeva erityissäännös sisältyi 2 kohdan a alakohtaan:

”2. Kuitenkin

a) kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistönvälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka.”

B Kansallinen lainsäädäntö

9. Puolan 11.3.2004 annettuun liikevaihtoverolakiin, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä, sisältyy säännöksiä, jotka vastaavat olennaisilta osin arvonlisäverodirektiivin 44 ja 47 artiklaa.

III Pääasian oikeudenkäynti ja asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland spółka z o.o. on Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö (jäljempänä verovelvollinen), joka suorittaa tavaroiden varastointipalveluja yrityksille, joiden kotipaikka on Euroopan unionin muissa jäsenvaltioissa ja kolmansissa valtioissa. Palvelut käsittävät tavaroiden vastaanoton varastoon, niiden asettamisen varastohyllyille, tavaroiden säilytyksen, tavaroiden pakkaamisen asiakkaan puolesta, tavaroiden luovutuksen, purkamisen ja lastaamisen. Joissain tapauksissa kyseiseen palveluun kuuluu myös monipakkauksissa toimitettavan materiaalin uudelleen pakkaaminen yksilöllisinä yhdistelminä.

11. Verovelvollinen pyysi tämän toiminnan osalta Puolan liikevaihtoverolainsäädännön tulkintaa Puolan verohallinnolta. Se halusi tietää, kuuluvatko edellä kuvatut palvelut Puolan tasavallan liikevaihtoveron piiriin. Toimivaltainen Minister Finansów vastasi tähän kysymykseen myöntävästi

sillä edellytyksellä, että varastorakennukset sijaitsevat Puolassa. Edellä kuvatut palvelut ovat näet sen mielestä kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja, minkä vuoksi niistä kannetaan vero kiinteän omaisuuden sijaintipaikassa.

12. Verovelvollinen nosti tästä päätöksestä kanteen Puolan tuomioistuimissa. Se esittää, että sen palvelujen suorituspaikka on arvonlisäveroa kannettaessa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti palvelut kulloinkin vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka eikä arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan nojalla kiinteän omaisuuden sijaintipaikka. Jos palvelun vastaanottajan kotipaikka sijaitsee Puolan ulkopuolella, varastopalveluista ei siten voida sen mielestä kantaa veroa Puolan tasavallassa.

13. Asiaa nyttemmin käsittelevä Naczelny Sąd Administracyjny on esittänyt tällä perusteella ja todettuaan muiden jäsenvaltioiden verotuskäytännön vaihtelevan SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 44 ja 47 artiklan säännöksiä tulkittava siten, että tavaroiden varastointiin liittyvät monimuotoiset palvelut, joita ovat tavaroiden vastaanotto varastoon, niiden asettaminen sopiville varastohyllyille, tavaroiden säilytys asiakkaan puolesta, tavaroiden luovutus, purkaminen ja lastaaminen ja joidenkin asiakkaiden monipakkauksissa toimitettavan materiaalin uudelleen pakkaaminen yksilöllisinä yhdistelminä, 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?”

14. Verovelvollinen, Kreikan ja Puolan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä.

IV Oikeudellinen arviointi

15. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksillään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa sovellettava edellä kuvattuihin tavaroiden varastointipalveluihin.

16. Jotta kysymykseen voitaisiin vastata, tarvitaan kaksivaiheista tarkastelua. Aluksi on tutkittava, muodostaako verovelvollisen suorittama monimuotoinen palvelu yhden yhtenäisen suorituksen vai koostuuko se erilaisista erillisistä suorituksista, joiden suorituspaikkaa on arvioitava erikseen (jäljempänä A jakso). Tämän jälkeen on tutkittava, sovelletaanko todettuihin palveluihin arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa (jäljempänä B jakso).

A Yhtenäinen suoritus vai itsenäisiä erillisiä suorituksia

17. Aluksi on selvitettävä, onko monimuotoiseen palveluun liittyvien erillisten suoritusten – tavaroiden vastaanotto varastoon, niiden asettaminen sopiville varastohyllyille, tavaroiden säilytys, tavaroiden luovutus sekä purkaminen ja lastaaminen – suorituspaikka todettava aina erikseen vai yhtenäisesti.

18. Puolan hallitus on esittänyt perustellusti, että nyt käsiteltävässä asiassa on otettava huomioon yhtenäistä suoritusta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Sen mukaan silloin, kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta.(6)

19. Yksi yhtenäinen suoritus on kyseessä erityisesti silloin, jos yksi erillinen suoritus muodostaa pääsuorituksen ja muut erilliset suoritukset ovat vain liitännäisiä suorituksia. Erillistä suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa.(7)

20. Jos on katsottava, että kyseessä on yksi yhtenäinen suoritus, joka on pääasiallisen suorituksen ja liitännäisten suoritusten muodossa, liitännäisiä suorituksia on kohdeltava verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta.(8) Puolan hallitus viittaa tästä syystä perustellusti siihen, että pääasiallisen suorituksen suorituspaikka määrittää kaiken kaikkiaan yhtenäisen suorituksen suorituspaikan.(9)

21. On lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen tehtävänä todeta pääasian oikeudenkäynnissä, muodostavatko edellä kuvatut erilliset suoritukset yhden yhtenäisen suorituksen ja mitkä ovat erillisiä suorituksia tai pääasiallinen suoritus.(10) Esitettyjen tosiseikkojen perusteella vaikuttaa kuitenkin lähtökohtaisesti siltä, että on välttämätöntä pitää tavaroiden säilyttämistä eli varsinaista varastointia pääasiallisena suorituksena ja niiden vastaanottamista, säilytystä, luovutusta, purkamista ja lastaamista sitä vastoin liitännäisinä suorituksina. Viimeksi mainituilla erillisillä suorituksilla ei näet ole asiakkaan kannalta yleensä erillistä tarkoitusta, vaan ne ainoastaan mahdollistavat tavaroiden varastoinnin toivotulla tavalla.

22. On tosin myös mahdollista pitää materiaalin uudelleen pakkaamista, joka suoritetaan joidenkin asiakkaiden puolesta, itsenäisenä palveluna, jos uudelleen pakkaamista ei suoriteta parempaan varastointiin liittyvistä syistä. Tässä tapauksessa pitäisi katsoa, että arvonlisäverotuksen kannalta kyseessä on kaksi palvelua, joiden suorituspaikkaa pitäisi arvioida erikseen: yhtäältä uudelleen pakkaamista, toisaalta tavaroiden varastointia.

23. Toisenlainen päätelmä voitaisiin kaiken kaikkiaan tehdä silloin, jos varastoitavien tavaroiden lastaaminen ja purkaminen liittyisivät verovelvollisen olennaiseen kuljetuspalveluun. Jos palveluun kuuluu se, että tavarat noudetaan tietyistä paikasta ja kuljetetaan lyhytaikaisen varastoinnin jälkeen toiseen paikkaan, myös kuljetus voi olla pääasiallinen suoritus, kun taas tilapäisvarastointi ei ole asiakkaan kannalta tarkoitus sinänsä, joten se on vain liitännäinen suoritus. Tällaisen palvelun suorituspaikka määräytyisi silloin kuljetuspalvelulle merkityksellisen suorituspaikan mukaan.

24. Kansallisen tuomioistuimen erityisesti ennakkoratkaisukysymyksissään kuvaamien erillisten suoritusten perusteella pidän kuitenkin tutkimuksen jatkovaiheessa lähtökohtana sitä, että edellä kuvattu monimuotoinen tavaroiden varastointiin liittyvä palvelu on yksi yhtenäinen suoritus, jonka suorituspaikka määräytyy tavaroiden säilytykseen liittyvän pääasiallisen suorituksen mukaan.

B Yhtenäisen varastointipalvelun suorituspaikka

25. Tämä varastointipalvelun suorituspaikka voisi määräytyä arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan yleisten säännösten tai 47 artiklan erityissäännöksen perusteella.

26. Koska palvelun suorituspaikkaa koskevat erityissäännökset ovat ensisijaisia yleissäännökseen nähden,(11) on ensin tutkittava arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamista.

27. Tavaroiden varastointi ei kuulu minkään säännöksessä nimenomaisesti kuvatun palvelun piiriin. Koska luettelo ei ole kuitenkaan tyhjentävä,(12) on pohdittava, onko tavaroiden varastointi säännöksessä tarkoitettu ”kiinteään omaisuuteen liittyvä” palvelu.

1. Riittävän suora yhteys

28. Unionin tuomioistuimen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa koskevan

oikeuskäytännön mukaan kyseisen yhteyden muodostumiseen ei riitä mikä tahansa palvelun yhteys kiinteään omaisuuteen. Tämän yhteyden on oltava ”riittävän suora”.(13) Unionin tuomioistuin katsoi asiassa Heger antamassaan tuomiossa, että tällainen yhteys oli olemassa, koska asianomainen kiinteä omaisuus oli palvelun ”keskeinen” sekä ”olennainen ja välttämätön osa”, ja kiinteän omaisuuden sijaintipaikka vastasi palvelun lopullista kulutuspaikkaa.(14)

29. Ei ole mitään syytä olla soveltamatta tätä oikeuskäytäntöä – vaikka nimenomaisesti mainittujen palvelujen sanamuotoa on nyttemmin laajennettu – nyt käsiteltävässä asiassa sovellettavaan arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan säännökseen. Tämä oikeuskäytäntö kaipaakin tosin konkretisoimista, koska – kuten jo julkisasiamies Jacobs perustellusti korosti(15) – oikeusvarmuuden turvaaminen on tärkein tavoite, kun määritetään palvelun suorituspaikka arvonlisäveron kannalta.

30. Palvelun suorituspaikkaa koskevat säännökset ovat lainvalintasääntöjä, joissa vahvistetaan palvelujen verotuspaikka ja rajataan siten jäsenvaltioiden toimivaltuudet. Näiden säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen.(16) Säännöksissä käytettyjä käsitteitä on tästä syystä sovellettava unioninlaajuisesti yhtenäisellä tavalla(17) ja tulkittava siten, että ne mahdollistavat varman, yksinkertaisen ja käyttökelpoisen arviointiperusteen ja jäsenvaltioiden toimivaltariidit vältetään.(18)

31. Tähänastisessa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole vielä saavutettu tätä tavoitetta arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan osalta. Kuten myös tämä oikeudenkäynti osoittaa, ”riittävän suoraa” yhteyttä koskeva vaatimus on niin epätasällinen, että sen soveltaminen yksittäiseen tapaukseen ei ole ennakoitavissa. Sama pätee unionin tuomioistuimen yhdessä tuomiossaan esittämiin täydentäviin perusteisiin, jonka mukaan kiinteän omaisuuden on oltava palvelun ”olennainen ja välttämätön osa” tai palvelun lopullinen kulutuspaikka.

32. Unionin tuomioistuin on jo todennut arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden saamiseksi oikeuskäytäntönsä mukaan edellytetyn ostoliiketoimien ja myyntiliiketoimien välisen ”suoran ja välittömän yhteyden” osalta, että kun otetaan huomioon liiketoimien monimuotoisuus, edellytettyä yhteyttä ei voida määrittää tarkemmin kaikkien ajateltavissa olevien tapausten varalta, joten tämän perusteen soveltaminen on kansallisen tuomioistuimen asiana.(19) Samaa ei voida kuitenkaan todeta ”riittävän suorasta yhteydestä”, joka ratkaisee nyt käsiteltävässä asiassa tulkittavan arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisen. Kun näet ainoastaan kansallisen tuomioistuimen on yksittäistapauksessa selvitettävä, onko vähennysoikeus olemassa, tietyn palvelun suorituspaikkaa koskevaa kysymystä saatetaan käsitellä samanaikaisesti eri jäsenvaltioiden tuomioistuimissa. Jotta vältettäisiin tältä osin toisistaan poikkeavat ratkaisut, joista seuraisi palvelun kaksinkertainen verotus tai jääminen verottamatta, unionin tuomioistuimen on annettava kansallisille tuomioistuimille mahdollisimman objektiivinen peruste arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamista varten.(20)

2. Riittävän suoraa yhteyttä koskeva objektiivinen peruste

33. Kansallinen tuomioistuin on ehdottanut tässä yhteydessä, että palvelulla on riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen silloin, jos *tietty* kiinteä omaisuus on palvelun *kohteena*.

34. Unionin tuomioistuimen pitäisi hyväksyä tämä ehdotus.

35. Tämä merkitsee ensinnäkin sitä, että ei riitä, että palvelun suorittamiseen tarvitaan mitä tahansa kiinteää omaisuutta. Kyseessä on oltava pikemminkin *tietty*, asianosaisten yksilöimä kiinteä omaisuus. Tämä vaatimus johtuu jo siitä, että kun sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa, asianosaisille on oltava selvää, missä paikassa verovelvollisuus on täytettävä.

36. Palveluun yhteydessä olevaa *tiettyä* kiinteää omaisuutta koskeva vaatimus ei tosin myöskään riitä arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamiseksi. Tietyn kiinteän omaisuuden yhteydessä suoritetaan näet lukuisia palveluja, koska palvelujen suorittajalla on siellä liiketilat, ilman että tämä voisi olla palvelun ja kiinteän omaisuuden välisen riittävän suoran yhteyden perusteena. Kuten unionin tuomioistuin on näet jo todennut, suuri osa palveluista liittyy tavalla tai toisella kiinteään omaisuuteen.(21)

37. Tästä syystä tietyn konkreettisesti määritetyn kiinteän omaisuuden on toiseksi oltava myös palvelun *kohteena*, eli palvelun on *kohdistuttava* tiettyyn kiinteään omaisuuteen. Tämä vaatimus voidaan johtaa arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa nimenomaisesti mainituista palveluista, jotka muodostavat olennaisilta osin tulkinnan ainoan lähtökohdan.(22) Sen mukaan kiinteä omaisuus on palvelun kohteena, kun asiakas käyttää sitä (käyttöoikeuksien myöntäminen, mukaan lukien majoitustoiminta) tai kiinteistöllä tehdään töitä (rakennustyöt) tai sitä arvioidaan (asiantuntijapalvelut).

38. Tähän ei vaikuta se, että arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa mainitaan myös kaksi palvelua, jotka eivät varsinaisesti kuulu mihinkään näistä kolmesta ryhmästä. Tämä koskee nimittäin kiinteistönvälittäjäpalveluita ja rakennustyön valmistelua. Niiden kohteena ei ole kiinteä omaisuus sellaisenaan vaan kiinteää omaisuutta koskeva kauppasopimus tai rakennustöitä koskevat suunnitteluasiakirjat.

39. Riittävän suoraa yhteyttä kiinteään omaisuuteen koskevan yleissäännön ei tarvitse kuitenkaan käsittää kaikkia arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa nimenomaisesti mainittuja palveluja. Niiden ottamisella sen sanamuotoon voidaan pyrkiä myös pikemminkin vain yksinkertaistamaan ja laajentamaan sen soveltamista.(23) Mikäli yleissääntö sitä vastoin ymmärrettäisiin niin laajasti, että se sisältäisi myös kaikki arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa nimenomaisesti mainitut palvelut, tällä laajennettaisiin voimakkaasti tämän säännöksen soveltamisalaa. Jotta näet myös kiinteistönvälittäjäpalvelut ja rakennustyön valmistelu kuuluisivat yleissäännön piiriin, sen pitäisi käsittää palvelut, joiden kohteena ei ole kiinteä omaisuus mutta jotka ovat yhteydessä johonkin kiinteään omaisuuteen. Kuten edellä jo todettiin,(24) tilanne on tällainen useiden palvelujen osalta.

40. Tällä perusteella arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa sovellettaessa palvelun ja kiinteän omaisuuden välillä on katsottava olevan riittävän suora yhteys silloin, jos palvelun kohteena on tietyn kiinteän omaisuuden käyttäminen, kiinteistöllä tehtävät työt tai sen arviointi tai palvelu mainitaan säännöksessä nimenomaisesti.

41. Unionin tuomioistuimen tähän mennessä ratkaisemat yksittäistapaukset vastaavat näitä vaatimuksia: asiassa Heger arvioidut kalastusoikeudet ovat kiinteän omaisuuden käyttämistä(25) ja asian RCI Europe kohteena ollut lomakiinteistöjä koskevien aikaosuuksien vaihdon järjestäminen(26) kuuluu kiinteistönvälittäjän palvelujen piiriin. Unionin tuomioistuin totesi asiassa Inter-Mark Group antamassaan tuomiossa, että messuosastojen pystyttämisen ei ollut riittävän suoraa yhteyttä kiinteään omaisuuteen, vaikka kyseessä oli kiinteistöllä tehtävät työt. Tämä oikeuskäytäntö selventää kuitenkin ainoastaan sitä, että kyseisten töiden on oltava myös rakennustöiden muodossa tietyn laajuisia ja niiden on jatkuttava tietyn ajan.(27)

3. Varastointipalvelun kohde

42. Nyt käsiteltävässä asiassa arvioitavalla varastointipalvelulla voi siten olla riittävän läheinen yhteys kiinteään omaisuuteen vain silloin, jos se liittyy tiettyä kiinteää omaisuutta tai kiinteän omaisuuden tiettyä osaa koskevaan käyttöoikeuteen. Vain silloin palvelun kohteena on kiinteä omaisuus sellaisenaan. Tässä yhteydessä saattaa olla merkitystä seikalla, johon Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi kiinnitti pääasian käsittelyssä alimpana oikeusasteena huomiota ja jonka mukaan asiakkaille ei ole vapaata pääsyä varastotiloihin.

43. Jos varastointipalveluun ei sen sijaan liity käyttöoikeutta tiettyyn kiinteään omaisuuteen, palvelun kohteena ovat yksinomaan säilytettävät tavarat. Kuten edellä todettiin, sillä ei ole merkitystä, että varastointiin tarvitaan välttämättä kiinteää omaisuutta.(28) Kuten Kreikan hallitus on perustellusti esittänyt, kiinteä omaisuus on tässä tapauksessa ainoastaan palvelun suorittamisen väline.

44. Varastointipalvelu ei kuulu myöskään arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa tarkoitetun hotellialan tai vastaavien alojen majoitustoiminnan piiriin, kuten Puolan hallitus esittää. Ihmisten majoitustoimintaa hoidetaan täysin erilaisin edellytyksin kuin tavaroiden varastointia, joten varastointiala ei täytä hotellialaa vastaavaa tehtävää.

45. Jotta arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa voitaisiin soveltaa varastointipalveluun, mitä verovelvollinen on perustellusti esittänyt, on tehtävä ero sen mukaan, saako asiakas oikeuden tietyn varastotilan käyttöön vai saako hän vain tavarat ennallaan takaisin.

4. Arvonlisäverokomitean suuntaviivat

46. Tämä varastointipalveluja koskeva erottelu vastaa myös neuvoa-antavan arvonlisäverokomitean (jäljempänä arvonlisäverokomitea) kannanottoa. Arvonlisäverokomitea, joka muodostuu arvonlisäverodirektiivin 398 artiklan 2 kohdan mukaan komission ja jäsenvaltioiden edustajista, esitti 1.7.2011 pidetyssä 93. istunnossaan antamissaan suuntaviivoissa ”lähes yksimielisesti”, että tavaroiden varastointi kiinteään omaisuuteen kuuluvissa tiloissa ei johda arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamiseen, jos ”mikään tietty osa kiinteästä omaisuudesta ei ole asiakkaan yksinomaisessa käytössä”.(29)

47. Arvonlisäverokomitean suuntaviivat eivät ole oikeudellisesti sitovia.(30) Arvonlisäverodirektiivin 398 artiklan 4 kohdassa annetaan kuitenkin nimenomaisesti komitean tehtäväksi tarkastella unionin arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.

48. Unionin tuomioistuin piti tullilainsäädännön alalla jo varhain samanlaista tehtävää hoitaneen tuolloisen yhteisen tullitariffin nimikkeistökomitean(31) kannanottoja yhteisen tullitariffin yhtenäisen soveltamisen kannalta arvokkaana selvityskeinona, vaikka ne eivät olleet oikeudellisesti sitovia.(32) Tähän perustuu unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan komission yhdistetystä nimikkeistöstä – nytemmin tullikoodeksikomitean avustuksella(33) – laatimat selittävät huomautukset auttavat huomattavasti eri tariffinimikkeiden sisällön tulkinnassa, vaikka ne eivät olekaan oikeudellisesti sitovia.(34)

49. Ei ole enää mitään syytä olla antamatta arvonlisäverokomitean suuntaviivoille vastaavaa asemaa. Asiassa Levob Verzekeringen ja OV Bank antamassani ratkaisuehdotuksessa hylkäsin tosin tämän vielä sillä perusteella, että suuntaviivoja ei ollut julkaistu.(35) Ne on kuitenkin sittemmin julkaistu.(36)

50. Arvonlisäverokomitean merkitystä ei saa tosin myöskään liioitella. Sen suuntaviivat ovat lähinnä komission ja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten kannanottoja.(37) Tästä syystä niiden soveltamiseksi tulkinnan apuvälineenä ei edellytetä myöskään yksimielisyyttä, kuten SEUT 113 artiklassa määrätään arvonlisäveroa koskevien neuvoston säädösten osalta.

51. Tässä esitettävän tulkinnan tueksi edellä mainituissa, lähes yksimielisesti hyväksytyissä suuntaviivoissa vahvistetaan kuitenkin tässä tapauksessa, että varastointipalveluja on tarkasteltava nyansoidusti arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisen yhteydessä.

V Ratkaisuehdotus

52. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelný S?d Administracyjnyn esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY, 47 artiklan soveltaminen edellyttää, että palvelun kohteena on tietyn kiinteän omaisuuden käyttäminen, kiinteistöllä tehtävät työt tai kiinteän omaisuuden arviointi taikka että palvelu mainitaan säännöksessä nimenomaisesti.

2) Tavaroiden varastointiin liittyvät monimuotoiset palvelut täyttävät nämä edellytykset vain, jos tavaroiden säilyttäminen on yhden yhtenäisen palvelun pääasiallinen suoritus ja siihen liittyy tiettyä kiinteää omaisuutta tai kiinteän omaisuuden tiettyä osaa koskeva käyttöoikeus.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Asia C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7749, 24 kohta) ja asia C-530/09, Inter-Mark Group, tuomio 27.10.2011 (Kok., s. I-10675, 30 kohta).

3 – EYVL L 347, s. 1.

4 – Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/8/EY (EYVL L 44, s. 11).

5 – EYVL L 145, s. 1.

6 – Asia C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

7 – Ks. asia C-392/11, Field Fisher Waterhouse, tuomio 27.9.2012, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

8 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Deutsche Bank, tuomion 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja alaviitteessä 7 mainittu asia Field Fisher Waterhouse, tuomion 17 kohta.

9 – Ks. vastaavasti myös asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005 (Kok., s. I-9433); asiassa C-429/97, komissio v. Ranska, 25.1.2001 annettu tuomio (Kok., s. I-637, 46–48 kohta) oli vielä epäselvä, sillä sen mukaan vaikuttaa siltä, että monimuotoisen palvelun olemassaolo puhuisi palvelun suorituspaikkaa koskevan erityissäännöksen soveltamista vastaan.

10 – Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Field Fisher Waterhouse, tuomion 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

- 11 – Ks. vastaavasti kuudennen direktiivin 9 artiklan osalta asia C-377/08, EGN, tuomio 2.7.2009 (Kok., s. I-5685, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 12 – Julkisasiamies Sharpstonin 7.3.2006 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7749, ratkaisuehdotuksen 36 kohta).
- 13 – Edellä alaviitteessä 2 mainitut asia Heger, tuomion 24 kohta ja asia Inter-Mark Group, tuomion 30 kohta, jotka koskevat sanamuodoltaan olennaisilta osin samanlaista arvonlisäverodirektiivin vanhan version 45 artiklaa; vrt. myös asia C-37/08, RCI Europe, tuomio 3.9.2009 (Kok., s. I-7533, 36 kohta): ”riittävän suora” yhteys.
- 14 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Heger, tuomion 25 kohta.
- 15 – Ks. julkisasiamies Jacobsin 12.12.2002 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-438/01, Design Concept, tuomio 5.6.2003 (Kok., s. I-5617, ratkaisuehdotuksen 30 kohta).
- 16 – Ks. kuudennen direktiivin 9 artiklan osalta asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok., s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta); asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4595, 20 kohta); asia C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok., s. I-1195, 10 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 41 kohta; asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001 (Kok., s. I-2361, 15 kohta); asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005 (Kok., s. I-3947, 23 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 32 kohta; asia C-114/05, Gillan Beach, tuomio 9.3.2006 (Kok., s. I-2427, 14 kohta); asia C-401/06, komissio v. Saksa, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10609, 29 kohta); asia C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, tuomio 6.11.2008 (Kok., s. I-8255, 24 kohta); asia C-1/08, Athesia Druck, tuomio 19.2.2009 (Kok., s. I-1255, 20 kohta); edellä alaviitteessä 11 mainittu asia EGN, tuomion 27 kohta ja asia C-218/10, ADV Allround, tuomio 26.1.2012, 27 kohta.
- 17 – Ks. vastaavasti kuudennen direktiivin 9 artiklan osalta asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993 (Kok., s. I-5881, 14 kohta); asia C-69/92, komissio v. Luxemburg, tuomio 17.11.1993 (Kok., s. I-5907, 15 kohta); asia C-73/92, komissio v. Espanja, tuomio 17.11.1993 (Kok., s. I-5997, 12 kohta); edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Gillan Beach, tuomion 20 kohta ja asia C-242/08, Swiss Re Germany Holding, tuomio 22.10.2009 (Kok., s. I-10099, 32 kohta).
- 18 – Ks. kuudennen direktiivin 9 artiklan osalta edellä alaviitteessä 9 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 49 kohta; vrt. vastaavasti myös asia C-390/96, Lease Plan, tuomio 7.5.1998 (Kok., s. I-2553, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, tuomion 31 kohta ja alaviitteessä 16 mainittu asia ADV Allround, tuomion 30 kohta.
- 19 – Asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I-4177, 25 kohta).
- 20 – Ks. vastaavasti jo edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Heger, ratkaisuehdotuksen 33 kohta.
- 21 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Heger, tuomion 23 kohta.
- 22 – Ks. kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan poikkeussäännöksen tarkoituksen osalta 23.12.2003 annettu komission ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, KOM(2003) 822 lopullinen, s. 7 ja sitä seuraavat sivut: ”poliittisista syistä”.

- 23 – Ks. palveluja koskevan luettelon laajentamisesta direktiivillä 2008/8 annettu komission ehdotus KOM(2003) 822 lopullinen, 9 a artiklaa koskeva s. 13.
- 24 – Ks. edellä 36 kohta.
- 25 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Heger, tuomion 25 kohta.
- 26 – Ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia RCI Europe.
- 27 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Inter-Mark Group, tuomion 31 kohta.
- 28 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohta ja sitä seuraava kohta.
- 29 – Dokument A – taxud.c.1(2012)400557 – 707, s. 4, 8 kohdan a alakohta.
- 30 – Ks. julkisasiamies Geelhoedin 14.11.2002 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-144/00, Hoffmann, tuomio 3.4.2003 (Kok., s. I-2921, ratkaisuehdotuksen 72 kohta) ja julkisasiamies Botin 13.9.2007 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-401/06, komissio v. Saksa, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10609, ratkaisuehdotuksen 50 kohta).
- 31 – Ks. tästä yhteisen tullitariffin nimikkeistön yhdenmukaiseksi soveltamiseksi toteutettavista toimenpiteistä 16.1.1969 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 97/69 (EYVL L 14, s. 1) 2 artikla.
- 32 – Yhdistetyt asiat 69/76 ja 70/76, Dittmeyer, tuomio 15.2.1977 (Kok., s. 231).
- 33 – Ks. tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL L 256, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 31.1.2000 annetulla asetuksella (EY) N:o 254/2000 (EYVL L 28, s. 16), 9 artiklan 1 kohdan a alakohdan toinen luetelmakohta ja 10 artikla.
- 34 – Ks. mm. asia C-201/96, LTM, tuomio 6.11.1997 (Kok., s. I-6147, 17 kohta); asia C-467/03, Ikegami, tuomio 17.3.2005 (Kok., s. I-2389, 17 kohta) ja asia C-423/10, Delphi Deutschland, tuomio 18.5.2011 (Kok., s. I-4003, 24 kohta).
- 35 – Ks. 12.5.2005 antamani ratkaisuehdotus asiassa C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005 (Kok., s. I-9433, ratkaisuehdotuksen 25 kohta).
- 36 – Ks. komission internetsivut http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm, tieto löydetty 11.1.2013.
- 37 – Vrt. vastaavasti julkisasiamies Warnerin 19.1.1977 esittämä ratkaisuehdotus em. yhdistetyissä asioissa Dittmeyer (erityisesti s. 244).