

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 31 januari 2013 (1)

Zaak C-155/12

Minister Finansów

tegen

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

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) om een prejudiciële beslissing)

„Belastingrecht – Belasting over de toegevoegde waarde – Artikel 47 van richtlijn 2006/112/EG – Plaats van een dienst – Dienst die betrekking heeft op onroerend goed – Opslag van goederen”

I – Inleiding

1. Het onderhavige prejudiciële verzoek heeft betrekking op de heffing van btw over de opslag van goederen en de vraag welke lidstaat hiertoe bevoegd is. Doorslaggevend voor deze heffingsbevoegdheid is de door het btw-recht bepaalde plaats van de belaste prestatie.
2. Ingevolge het btw-recht is de lidstaat waar het onroerend goed ligt, heffingsbevoegd ter zake van diensten die „betrekking hebben op een onroerend goed” te belasten. Het Hof heeft dienaangaande reeds verklaard dat deze diensten „voldoende rechtstreeks” verband moeten houden met het onroerend goed.⁽²⁾ De verwijzende rechter wenst nu te vernemen, of dit ook bij de opslag van goederen het geval is.
3. Deze prejudiciële verwijzing vormt voldoende aanleiding om de rechtspraak van het Hof inzake de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed te preciseren. Geabstraheerd van het individuele geval dient ten behoeve van de rechtstoepassing duidelijkheid te worden geschapen over de vraag wat het Hof onder een „voldoende rechtstreeks” verband verstaat.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

4. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁽³⁾, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8(4) (hierna: „btw-richtlijn”), bevat in haar artikelen 43 e.v. bepalingen met betrekking tot de plaats van een dienst.

5. Artikel 44 van de btw-richtlijn bevat de volgende algemene bepaling:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. [...]”

6. Wordt een dienst verricht voor een niet-belastingplichtige, dan geldt ingevolge artikel 45 van de btw-richtlijn de volgende hoofdregel:

„De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. [...]”

7. In de artikelen 46 e.v. van de btw-richtlijn zijn bijzondere bepalingen opgenomen met betrekking tot de plaats van een dienst. Artikel 47 van de btw-richtlijn bepaalt onder het kopje „Diensten met betrekking tot onroerende goederen” het volgende:

„De plaats van een dienst die betrekking heeft op onroerend goed, met inbegrip van diensten van experts en makelaars in onroerende goederen, het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiecampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed, alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en door bureaus die toezicht houden op de uitvoering van het werk, is de plaats waar het onroerend goed is gelegen.”

8. De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag⁽⁵⁾ (hierna: „Zesde richtlijn”), die van toepassing was tot en met 31 december 2006, bevatte in artikel 9 bepalingen met betrekking tot de plaats van een dienst. De bijzondere bepaling voor diensten betrekking hebbend op onroerende goederen was opgenomen in lid 2, sub a, van dat artikel en luidde als volgt:

„2. In afwijking hiervan is

a) de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed is gelegen.”

B – Nationaal recht

9. De Poolse wet van 11 maart 2004 inzake de omzetbelasting bevatte in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende redactie bepalingen die in wezen met de artikelen 44 en 47 van de btw-richtlijn overeenkomen.

III – Hoofdgeding en procedure voor het Hof

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., een vennootschap naar Pools recht (hierna: „belastingplichtige”), levert diensten op het gebied van de opslag van goederen aan ondernemingen die in andere lidstaten van de Europese Unie en in derde landen zijn gevestigd. Deze diensten behelzen de ontvangst van de goederen in een opslagruimte, de plaatsing ervan op geschikte opslagstellingen, het bewaren van deze goederen, het verpakken van de goederen voor de klant, de afgifte van de goederen, het laden en het lossen. Soms omvat de dienstverlening ook het ompakken in individuele verpakkingen van goederen die in verzamelverpakkingen zijn

aangeleverd.

11. De belastingplichtige verzocht de Poolse belastingdienst in verband met deze activiteit om uitlegging van het Poolse btw-recht. Zij wilde vernemen of de hierboven omschreven diensten in de Republiek Polen aan btw zijn onderworpen. De bevoegde Minister Finansów heeft deze vraag bevestigend beantwoord voor zover deze opslagruimtes in Polen zijn gelegen. Bij de betrokken diensten zou het namelijk gaan om diensten betrekking hebbend op een onroerend goed, die bijgevolg moeten worden belast op de plaats waar het onroerend goed is gelegen.

12. De belastingplichtige heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de Poolse rechter. Volgens haar moet voor de heffing van btw als plaats van de door haar verrichte diensten worden aangemerkt de plaats waar de afnemer van de dienst is gevestigd (artikel 44 van de btw-richtlijn) en niet de plaats waar het onroerend goed is gelegen (artikel 47 van de btw-richtlijn). Voor zover de afnemer van de dienst buiten Polen is gevestigd, zouden bijgevolg diensten betrekking hebbend op de opslag van goederen niet door de Republiek Polen kunnen worden belast.

13. De thans met de beslechting van dit geschil belaste Naczelny Sąd Administracyjny wendt zich tegen deze achtergrond en gelet op de door hem geconstateerde afwijkende heffingspraktijk in andere lidstaten krachtens artikel 267 VWEU tot het Hof met de volgende prejudiciële vragen:

„Moeten de artikelen 44 en 47 [van de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat samengestelde diensten op het gebied van de opslag van goederen, bestaande in de ontvangst van de goederen in een opslagruimte, de plaatsing ervan op geschikte opslagstellingen, het bewaren van deze goederen voor de klant, de afgifte van de goederen, het laden en het lossen, en voor enkele klanten het ompakken in individuele verpakkingen van goederen die in verzamelverpakkingen worden aangeleverd, diensten zijn die betrekking hebben op een onroerend goed, die overeenkomstig artikel 47 van [de btw-richtlijn] worden belast op de plaats waar het onroerend goed is gelegen?

Of betreft het diensten die overeenkomstig artikel 44 van richtlijn 2006/112 worden belast op de plaats waar de afnemer van de verrichte dienst de zetel van zijn bedrijfsuitoefening permanent heeft gevestigd of een vaste inrichting heeft, of, bij gebreke hiervan, op zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfsplaats?”

14. In de procedure voor het Hof hebben de belastingplichtige, de Griekse en de Poolse regering alsmede de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV – Juridische beoordeling

15. De verwijzende rechter wenst met zijn prejudiciële vragen in wezen te vernemen, of artikel 47 van de btw-richtlijn van toepassing is op de hierboven omschreven diensten op het gebied van de opslag van goederen.

16. De beantwoording van deze vraag dient in twee stappen te gebeuren. Om te beginnen moet worden nagegaan of de samengestelde dienstverlening door de belastingplichtige als een enkele dienst is te beschouwen dan wel als verschillende afzonderlijke diensten waarvan de plaats van de dienst telkens apart moet worden bepaald (zie onder A). Vervolgens moet worden gezien of op de afgebakende diensten artikel 47 van de btw-richtlijn van toepassing is (zie onder B).

A – Een enkele dienst of zelfstandige afzonderlijke diensten

17. Om te beginnen moet worden nagegaan of de plaats waar de bij de samengestelde dienst betrokken afzonderlijke diensten worden verricht – de ontvangst van de goederen in een

opslagruimte, de plaatsing ervan op geschikte opslagstellingen, het bewaren van deze goederen, de afgifte van de goederen, alsmede het laden en het lossen – telkens apart of uniform moet worden bepaald.

18. De Poolse regering heeft er terecht op gewezen dat in het onderhavige geval niet voorbij kan worden gegaan aan de rechtspraak van het Hof over de vraag wanneer er sprake is van één prestatie. Volgens deze rechtspraak moet bij handelingen die uit een reeks elementen en verrichtingen bestaan, rekening worden gehouden met alle omstandigheden, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties gaat dan wel om één prestatie.(6)

19. Van één prestatie is met name sprake wanneer een individuele prestatie de hoofddienst vormt, terwijl de andere prestaties enkel bijkomende diensten vormen. Een prestatie is in die gevallen als enkel bijkomend bij een hoofddienst te beschouwen wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.(7)

20. Wanneer er sprake is van één prestatie in de vorm van hoofd- en bijkomende prestaties, moeten de bijkomende prestaties fiscaal op dezelfde wijze worden behandeld als de hoofddienst.(8) De Poolse regering wijst er dan ook terecht op dat de plaats van de hoofddienst doorslaggevend is voor de vraag op welke plaats sprake is van één prestatie.(9)

21. Weliswaar staat het in beginsel aan de verwijzende rechter om te bepalen of de beschreven individuele prestaties als één prestatie kunnen worden beschouwd en welke van de individuele prestaties in voorkomend geval de hoofddienst vormt.(10) Uitgaande van de feiten en omstandigheden van het hoofdgeding lijkt het bewaren van de goederen, dus de eigenlijke opslag ervan, echter in beginsel als hoofddienst te moeten worden aangemerkt, en de ontvangst, de plaatsing, de afgifte, het laden en het lossen als bijkomende prestaties. Laatstgenoemde prestaties zijn immers voor een klant in de regel geen doel op zich, maar dienen er enkel toe de gewenste opslag van goederen mogelijk te maken.

22. Het is evenwel ook mogelijk om in het ompakken van goederen, zoals dat voor een aantal klanten wordt gedaan, een zelfstandige dienst te zien, wanneer het ompakken niet met het oog op een betere opslag gebeurt. In dat geval zou wat de btw betreft moeten worden uitgegaan van twee diensten, waarvan de plaats telkens apart moet worden vastgesteld, dat wil zeggen de plaats van het ompakken en de plaats van de opslag van de goederen.

23. Iets anders zou gelden wanneer het laden en lossen van de voor de opslag bestemde goederen ook nog gepaard zou gaan met een door de belastingplichtige verrichte, substantiële vervoersprestatie. Omvat de dienst mede dat de goederen op een plaats worden afgehaald en, na korte tijd te zijn opgeslagen, naar een andere plaats worden vervoerd, dan kan ook het vervoer de hoofddienst vormen, terwijl de tussentijdse opslag voor de klant geen eigen doel heeft en bijgevolg enkel een bijkomende prestatie vormt. De plaats van een dergelijke dienst zou dan afhangen van de voor de vervoersdienst doorslaggevende plaats.

24. Op grond van de door de verwijzende rechter met name in de prejudiciële vragen geschetste afzonderlijke prestaties zal ik bij mijn verdere beoordeling evenwel ervan uitgaan dat de beschreven samengestelde dienst op het gebied van de opslag van goederen één dienst vormt, waarvan de plaats afhangt van de hoofddienst van het bewaren van goederen.

B – *Plaats van de opslagprestatie als één dienst*

25. Voor de plaats van de opslagprestatie zou de algemene regeling van de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn dan wel de specialis van artikel 47 bepalend kunnen zijn.

26. Aangezien de specialis met betrekking tot de plaats van een dienst derogeert aan de algemene regeling(11), moet allereerst worden onderzocht of artikel 47 van de btw-richtlijn van toepassing is.

27. De opslag van goederen behoort niet tot de in de bepaling uitdrukkelijk genoemde diensten. Aangezien de opsomming evenwel niet uitputtend is(12), rijst de vraag of de opslag van goederen deel uitmaakt van de diensten die „betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van de bepaling.

1. Voldoende rechtstreeks verband

28. Volgens de rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn volstaat niet elk verband van een dienst met een onroerend goed. Dit verband moet „voldoende rechtstreeks” zijn.(13) In het arrest Heger bevestigde het Hof een dergelijk verband, omdat het betrokken onroerend goed een „onmisbaar hoofdbestanddeel” van deze dienst vormde en de plaats waar het onroerend goed was gelegen, samenviel met de plaats van uiteindelijk gebruik van de dienst.(14)

29. Er is geen enkele reden om deze rechtspraak – ondanks de thans met betrekking tot de expliciet genoemde diensten verruimde formulering – niet toe te passen op het in casu uit te leggen artikel 47 van de btw-richtlijn. Deze rechtspraak behoeft evenwel concretisering, aangezien – zoals reeds advocaat-generaal Jacobs terecht heeft benadrukt(15) – op het gebied van de bepaling van de voor de btw relevante plaats van een dienst de rechtszekerheid het hoogste doel is.

30. De bepalingen met betrekking tot de plaats van een dienst zijn collisieregels die de plaats aanwijzen waar diensten belastbaar zijn en die aldus de competentie van de lidstaten onderling afbakenen. Doel van deze bepalingen is om bevoegdheidsconflicten die kunnen leiden tot het dubbel of niet belasten van inkomsten te vermijden.(16) De in de bepalingen gebruikte begrippen moeten daarom in de Unie uniform(17) worden uitgelegd, op een wijze die een zekere, eenvoudige en bruikbare toepassing op het individuele geval mogelijk maakt en daarmee competentieconflicten tussen lidstaten vermijdt.(18)

31. Dit doel is met betrekking tot artikel 47 van de btw-richtlijn in de huidige rechtspraak van het Hof nog niet bereikt. Het vereiste van het „voldoende rechtstreeks” verband is, zoals ook uit de onderhavige zaak blijkt, zo vaag dat over de toepassing ervan op het concrete geval vooraf nauwelijks iets kan worden gezegd. Hetzelfde geldt voor de door het Hof aanvullend geformuleerde criteria van het onroerend goed als „onmisbaar hoofdbestanddeel” van een dienst of de plaats van uiteindelijk gebruik van de dienst.

32. Het Hof heeft weliswaar met betrekking tot de aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn – die ingevolge zijn rechtspraak een „rechtstreekse en onmiddellijke samenhang” tussen de ontvangen leveringen en de verrichte leveringen vereist – reeds verklaard dat het gelet op de verscheidenheid van de handels- en bedrijfstransacties onmogelijk is om voor elk denkbaar geval de vereiste samenhang nauwkeuriger te definiëren, en het derhalve aan de nationale rechterlijke instanties overgelaten om dit criterium toe te passen.(19) Een dergelijk standpunt valt evenwel niet te verdedigen voor het „voldoende rechtstreeks verband” dat bepalend is voor de toepassing van het in casu uit te leggen artikel 47 van de btw-richtlijn. Want terwijl over het recht op aftrek van voorbelasting in het individuele geval enkel de nationale rechter kan

beslissen, kan de vraag naar de plaats van een dienst tegelijkertijd voor rechterlijke instanties van verschillende lidstaten aan de orde zijn. Ter voorkoming van uiteenlopende rechterlijke beslissingen op dit punt – die tot dubbele of niet-belastingheffing zouden leiden – dient het Hof de nationale rechterlijke instanties een zo objectief mogelijk criterium voor de toepassing van artikel 47 van de btw-richtlijn aan te reiken.(20)

2. Objectief criterium voor een voldoende rechtstreeks verband

33. De verwijzende rechter geeft dienaangaande in overweging om een voldoende rechtstreeks verband van een dienst met een onroerend goed aan te nemen indien een *bepaald* onroerend goed het *object* van de dienst is.

34. Mijns inziens dient het Hof dit voorstel over te nemen.

35. Deze voorgestelde oplossing houdt in de eerste plaats in dat het onvoldoende is wanneer voor de verrichting van de dienst een willekeurig onroerend goed nodig is. Het moet veeleer om een *bepaald*, door de partijen aangewezen onroerend goed gaan. Dit vereiste volgt al uit het feit dat het in het geval van artikel 47 van de btw-richtlijn voor partijen duidelijk moet zijn op welke plaats aan de fiscale verplichtingen moet worden voldaan.

36. Het enkele vereiste van een *bepaald* onroerend goed waarmee de dienst in verband staat, is evenwel ook niet voldoende voor de toepassing van artikel 47 van de btw-richtlijn. Talrijke diensten dienen immers te worden verricht op een bepaald onroerend goed, omdat de dienstverlener op die plaats zijn bedrijfsruimte heeft, zonder dat hierdoor een voldoende rechtstreeks verband van de dienst met een onroerend goed tot stand wordt gebracht. Zoals het Hof immers heeft verklaard, hebben zeer veel diensten op de ene of de andere manier betrekking op een onroerend goed.(21)

37. Daarom moet, in de tweede plaats, het concreet bepaalde onroerend goed ook het *object* van de dienst zijn. Dit vereiste kan worden afgeleid uit de in artikel 47 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk genoemde diensten, die in wezen het enige aanknopingspunt voor de uitlegging vormen.(22) Aldus is het onroerend goed het object van een dienst wanneer het wordt gebruikt door de klant (verlening van gebruiksrechten, inclusief accommodatie), bewerkt (uitvoering van bouwwerken) of aan een expertise wordt onderworpen (diensten van deskundigen).

38. In dit opzicht is niet van belang dat in artikel 47 van de btw-richtlijn ook twee diensten zijn genoemd die eigenlijk in geen van deze drie categorieën thuishoren. Dit is namelijk het geval met de diensten van onroerendgoedmakelaars en de voorbereiding van bouwwerken. Deze diensten hebben niet het onroerend goed zelf als object, maar de koopovereenkomst met betrekking tot een onroerend goed, respectievelijk het bouwbestek ten behoeve van de uit te voeren werkzaamheden.

39. De algemene regel voor een voldoende rechtstreeks verband met een onroerend goed hoeft evenwel niet alle in artikel 47 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk vermelde diensten te dekken. Hun vermelding kan ook louter dienen als aanknopingspunt om een uitbreiding van de toepassing van het artikel te vereenvoudigen.(23) Wordt anderzijds de algemene regel zodanig uitgebreid dat ook alle in artikel 47 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk vermelde diensten hieronder vallen, dan zou de werkingssfeer van deze norm ver worden opgerekt. Want om tevens diensten van onroerendgoedmakelaars en de voorbereiding van bouwwerkzaamheden onder een algemene regel te laten vallen, zou hij ook diensten moeten omvatten die weliswaar geen onroerend goed als object hebben, maar wel hiermee verband houden. Dit is evenwel, zoals reeds uiteengezet(24), bij zeer veel diensten het geval.

40. Tegen deze achtergrond is er dus sprake van een voor de toepassing van artikel 47 van de btw-richtlijn voldoende rechtstreeks verband tussen de dienst en een onroerend goed, wanneer de dienst het gebruik, de bewerking of het verrichten van expertise van een bepaald onroerend goed als object heeft, dan wel in dit artikel uitdrukkelijk is genoemd.

41. De tot dusver door het Hof behandelde individuele gevallen voldoen aan deze voorwaarden: de visrechten, waar het in de zaak Heger om ging, hielden het gebruik van een onroerend goed in(25), en de organisatie van de ruil van gebruiksrechten op onroerend goed in de zaak RCI Europe(26) viel onder de dienstverlening van een onroerendgoedmakelaar. In het arrest Inter-Mark Group heeft het Hof een voldoende rechtstreeks verband tussen de bouw van beursstands en een onroerend goed daarentegen afgewezen, hoewel het ging om de bewerking van een onroerend goed. Dit arrest maakt evenwel enkel duidelijk dat een dergelijke bewerking, ook in de vorm van de uitvoering van bouwwerkzaamheden, een bepaalde omvang en duur moet hebben.(27)

3. Object van een opslagdienst

42. De in casu te beoordelen dienst van de opslag van goederen kan bijgevolg enkel dan een voldoende rechtstreeks verband met een onroerend goed hebben, wanneer er een koppeling is met een gebruiksrecht op een bepaald onroerend goed of een bepaald deel van een onroerend goed. Enkel dan is het object van de dienst het onroerend goed zelf. In zoverre kan het van belang zijn – zoals de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi als rechterlijke instantie van eerste aanleg heeft aangenomen – dat de opslagruimtes niet vrij toegankelijk zijn voor de klant.

43. Is met de opslagdienst echter geen gebruiksrecht op een bepaald onroerend goed verbonden, dan zijn enkel de goederen die moeten worden opgeslagen het object van de dienst. Dat voor de opslag noodzakelijkerwijs gebruik moet worden gemaakt van een onroerend goed is, zoals gezegd, niet van belang.(28) Zoals de Griekse regering terecht heeft opgemerkt, is het onroerend goed in dat geval enkel een middel voor de verrichting van de prestatie.

44. De opslagdienst valt ook niet, zoals door de Poolse regering in overweging gegeven, onder het in artikel 47 van de btw-richtlijn genoemde verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in branches met soortgelijke functie. Het verstrekken van accommodatie aan personen vindt onder volstrekt andere voorwaarden plaats dan de opslag van goederen, hetgeen betekent dat de opslagbranche geen soortgelijke functie vervult als de hotelbranche.

45. Zoals de belastingplichtige terecht heeft betoogd, moet bijgevolg voor de toepassing van artikel 47 van de btw-richtlijn op een opslagdienst worden gedifferentieerd naargelang de klant recht op het gebruik van een bepaalde opslagruimte krijgt dan wel of hij enkel de goederen in ongewijzigde toestand terug dient te krijgen.

4. Richtsnoer van het btw-comité

46. Deze differentiatie bij opslagdiensten strookt tevens met het advies van het raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-comité”). Het btw-comité, dat is samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie (artikel 398, lid 2, van de btw-richtlijn), heeft in een tijdens zijn 93ste vergadering van 1 juli 2011 aangenomen richtsnoer „nagenoeg eensluidend” het standpunt geformuleerd dat de opslag van goederen in een onroerend goed niet leidt tot de toepassing van artikel 47 van de btw-richtlijn, wanneer „de klant geen bepaald deel van het onroerend goed tot uitsluitend gebruik ter beschikking staat”.(29)

47. De richtsnoeren van het btw-comité zijn weliswaar rechtens niet bindend(30), maar

ingevolge artikel 398, lid 4, van de btw-richtlijn heeft het comité uitdrukkelijk tot taak om aangelegenheden te onderzoeken die betrekking hebben op de toepassing van de Unierechtelijke btw-bepalingen.

48. Het Hof heeft op het gebied van het douanerecht reeds vroeg de adviezen van het destijds bestaande Comité nomenclatuur van het gemeenschappelijk douanetarief – dat een soortgelijke taak had⁽³¹⁾ – erkend als waardevolle hulpmiddelen bij de uitlegging van het gemeenschappelijk douanetarief, hoewel deze adviezen rechtens niet bindend waren.⁽³²⁾ Hierop berust de vaste rechtspraak van het Hof, volgens welke de door de Europese Commissie – thans in samenwerking met het Comité Douanewetboek⁽³³⁾ – uitgewerkte toelichtingen bij de gecombineerde nomenclatuur, hoewel rechtens niet bindend, belangrijke hulpmiddelen zijn bij de uitlegging van de draagwijdte van de verschillende tariefposten.⁽³⁴⁾

49. Er bestaat geen reden meer om de richtsnoeren van het btw-comité niet een vergelijkbare rol toe te bedelen. In mijn conclusie in de zaak Levob Verzekeringen en OV Bank heb ik dit weliswaar nog van de hand gewezen op grond dat deze richtsnoeren niet bekend worden gemaakt⁽³⁵⁾, maar inmiddels gebeurt dit wel.⁽³⁶⁾

50. De betekenis van het btw-comité mag evenwel ook niet worden overschat. De door dit comité opgestelde richtsnoeren weerspiegelen in wezen de opvattingen van de Commissie en de bevoegde autoriteiten van de lidstaten.⁽³⁷⁾ Om die reden is eenparigheid van stemmen, die door artikel 113 VWEU wordt voorgeschreven voor handelingen van de Raad op het gebied van de btw, geen vereiste om ze als hulpmiddel bij de uitlegging te gebruiken.

51. Als hulpmiddel voor de uitlegging die in casu moet worden gegeven, bevestigt het hierboven aangehaalde, nagenoeg eenstemmig aangenomen richtsnoer evenwel dat opslagdiensten gedifferentieerd moet worden benaderd voor de toepassing van artikel 47 van de btw-richtlijn.

V – Conclusie

52. Gelet op het voorgaande geef ik in overweging om de prejudiciële vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny als volgt te antwoorden:

„1) De toepassing van artikel 47 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG, veronderstelt dat de dienst het gebruik, de bewerking of het verrichten van een expertise van een bepaald onroerend goed als object heeft, dan wel in dit artikel uitdrukkelijk is genoemd.

2) Samengestelde diensten op het gebied van de opslag van goederen voldoen aan deze voorwaarden enkel wanneer het bewaren van deze goederen de hoofdprestatie van een enkele dienst vormt en gekoppeld is aan een gebruiksrecht op een bepaald onroerend goed of een bepaald deel van een onroerend goed.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Zie arresten van 7 september 2006, Heger (C-166/05, Jurispr. blz. I-7749, punt 24), en 27 oktober 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Jurispr. blz. I-10675, punt 30).

3 – PB L 347, blz. 1.

- 4 – Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB L 44, blz. 11).
- 5 – PB L 145, blz. 1.
- 6 – Arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punt 18 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 7 – Arrest van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, punt 17 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 8 – Zie arresten Deutsche Bank (aangehaald in voetnoot 6, punt 19 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en Field Fisher Waterhouse (aangehaald in voetnoot 7, punt 17).
- 9 – Zie in die zin ook arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, Jurispr. blz. I-9433); onduidelijk nog arrest van 25 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-429/97, Jurispr. blz. I-637, punten 46-48), volgens hetwelk het bestaan van een samengestelde dienst tegen de toepassing van een bijzonder bepaling met betrekking tot de plaats van een dienst lijkt te pleiten.
- 10 – Zie arrest Field Fisher Waterhouse (aangehaald in voetnoot 7, punt 20 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 11 – Zie in die zin met betrekking tot artikel 9 van de Zesde richtlijn, arrest van 2 juli 2009, EGN (C-377/08, Jurispr. blz. I-5685, punt 28 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 12 – Zie conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 7 maart 2006 in de zaak Heger (arrest aangehaald in voetnoot 2, punt 36).
- 13 – Arresten Heger (aangehaald in voetnoot 2, punt 24), en Inter-Mark Group (aangehaald in voetnoot 2, punt 30) met betrekking tot het in wezen gelijklopende artikel 45 van de oude versie van de btw-richtlijn. Zie ook arrest van 3 september 2009, RCI Europe (C-37/08, Jurispr. blz. I-7533, punt 36): „voldoende rechtstreeks verband”.
- 14 – Arrest Heger (aangehaald in voetnoot 2, punt 25).
- 15 – Zie conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 12 december 2002 in de zaak Design Concept (arrest van 5 juni 2003, C-438/01, Jurispr. blz. I-5617, punt 30).
- 16 – Zie met betrekking tot artikel 9 van de Zesde richtlijn, arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14); 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20), en 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 10); arrest Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 9, punt 41); arresten van 15 maart 2001, SPI (C-108/00, Jurispr. blz. I-2361, punt 15), en 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 23); arrest Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 9, punt 32); arresten van 9 maart 2006, Gillan Beach (C-114/05, Jurispr. blz. I-2427, punt 14); 6 december 2007, Commissie/Duitsland (C-401/06, Jurispr. blz. I-10609, punt 29); 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Jurispr. blz. I-8255, punt 24), en 19 februari 2009, Athesia Druck (C-1/08, Jurispr. blz. I-1255, punt 20); arrest EGN (aangehaald in voetnoot 11, punt 27), en arrest van 26 januari 2012, ADV Allround (C-218/10, punt 27).
- 17 – Zie in die zin met betrekking tot artikel 9 van de Zesde richtlijn arresten van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punt 14), Commissie/Luxemburg (C-

- 69/92, Jurispr. blz. I-5907, punt 15) en Commissie/Spanje (C-73/92, Jurispr. blz. I-5997, punt 12); arrest Gillan Beach (aangehaald in voetnoot 16, punt 20), en arrest van 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Jurispr. blz. I-10099, punt 32).
- 18 – Zie met betrekking tot artikel 9 van de Zesde richtlijn, arrest Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 9, punt 49). Zie in die zin ook arrest van 7 mei 1998, Lease Plan (C-390/96, Jurispr. blz. I-2553, punt 23 en de aldaar aangehaalde rechtspraak); arresten Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (aangehaald in voetnoot 16, punt 31) en ADV Allround (aangehaald in voetnoot 16, punt 30).
- 19 – Arrest van 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 25).
- 20 – Zie in die zin reeds conclusie van 7 maart 2006 in de zaak Heger (aangehaald in voetnoot 12, punt 33).
- 21 – Arrest Heger (aangehaald in voetnoot 2, punt 23).
- 22 – Zie met betrekking tot de betekenis en het doel van een uitzonderingsbepaling voor diensten met betrekking tot een onroerend goed, het door de Commissie ingediende voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten van 23 december 2003, COM(2003) 822 def., blz. 7 e.v.: „beleidspolitieke redenen”.
- 23 – Zie met betrekking tot de uitbreiding van de lijst van diensten door richtlijn 2008/8/EG, het richtlijnvoorstel van de Commissie, COM(2003) 822 def. (aangehaald in voetnoot 22), blz. 13 met betrekking tot artikel 9a.
- 24 – Zie hiervoor, punt 36.
- 25 – Zie arrest Heger (aangehaald in voetnoot 2, punt 25).
- 26 – Zie arrest RCI Europe (aangehaald in voetnoot 13).
- 27 – Zie arrest Inter-Mark Group (aangehaald in voetnoot 2, punt 31).
- 28 – Zie hiervoor, punten 35 e.v.
- 29 – Document A – taxud.c.1(2012)400557 – 707, blz. 4, punt 8, sub a.
- 30 – Zie de conclusies van advocaat-generaal Geelhoed van 14 november 2002 in de zaak Hoffmann (arrest van 3 april 2003, C-144/00, Jurispr. blz. I-2921, punt 72), en van advocaat-generaal Bot van 13 september 2007 in de zaak Commissie/Duitsland (arrest van 6 december 2007, C-401/06, Jurispr. blz. I-10609, punt 50).
- 31 – Zie artikel 2 van de verordening (EEG) nr. 97/69 van de Raad van 16 januari 1969 betreffende de maatregelen die moeten worden getroffen voor de uniforme toepassing van de nomenclatuur van het gemeenschappelijk douanetarief (PB L 14, blz. 1).
- 32 – Arrest van 15 februari 1977, Dittmeyer (69/76 en 70/76, Jurispr. blz. 231).
- 33 – Zie artikel 9, lid 1, sub a, tweede streepje, en artikel 10 van verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB L 256, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 254/2000 van de Raad van 31 januari 2000 (PB L 28, blz. 16).
- 34 – Zie bijvoorbeeld arresten van 6 november 1997, LTM (C-201/96, Jurispr. blz. I-6147, punt

17); 17 maart 2005, Ikegami (C-467/03, Jurispr. blz. I-2389, punt 17), en 18 mei 2011, Delphi Duitsland (C-423/10, Jurispr. blz. I-4003, punt 24).

35 – Zie mijn conclusie van 12 mei 2005 in de zaak Levob Verzekeringen en OV Bank (arrest aangehaald in voetnoot 9, punt 25).

36 – Zie de internetsite van de Commissie:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm (geraadpleegd op 11 januari 2013).

37 – Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Warner van 19 januari 1977, Dittmeyer (arrest aangehaald in voetnoot 32, blz. 244).