

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 31 januari 2013(1)

Mål C-155/12

Minister Finansów

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

”Skatterätt – Mervärdesskatt – Artikel 47 i direktiv 2006/112/EG – Platsen för tillhandahållande av en tjänst – Tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom – Lagring av varor”

I – Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser uttag av mervärdesskatt vid lagring av varor samt frågan vilken medlemsstat som ska inneha beskattningsrätten i detta hänseende. Beskattningsrätten är avhängig av platsen för tillhandahållandet av den tjänst som ska beskattas, såsom den fastställs i mervärdesskattelagstiftningen.
2. Beskattningsrätten för tjänster ”med anknytning till fast egendom” tillkommer sålunda den medlemsstat i vilken den fasta egendomen är belägen. Domstolen har i detta avseende redan fastställt att ett sådant samband mellan tjänsten och den fasta egendomen måste vara ”tillräckligt direkt”.(2) Den hänskjutande domstolen önskar nu ett klargörande huruvida detta även är fallet beträffande lagring av varor.
3. Begäran om förhandsavgörande ger domstolen tillfälle att precisera sin praxis beträffande platsen för tillhandahållandet av en tjänst i samband med fast egendom. Utöver frågeställningen i det enskilda fallet ska det dessutom till ledning för rättstillämpningen klargöras vad domstolen anser utgöra ett ”tillräckligt direkt” samband.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionslagstiftningen*

4. I artikel 43 och följande artiklar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,(3) i dess lydelse enligt direktiv 2008/8(4) (nedan kallat direktiv 2006/112) återfinns bestämmelser angående platsen för tillhandahållandet av tjänster.

5. I artikel 44 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande allmänna bestämmelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. ...”

6. Om mottagaren av tjänsten är en icke beskattningsbar person, gäller enligt artikel 45 i direktiv 2006/112 följande allmänna regel:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. ...”

7. Artikel 46 och följande artiklar i direktiv 2006/112 innehåller särskilda bestämmelser beträffande platsen för tillhandahållandet av tjänsten. I artikel 47 i direktiv 2006/112 regleras ”Tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom”:

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

8. I rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(5) (nedan kallat sjätte direktivet) som var tillämpligt fram till den 31 december 2006, innehöll artikel 9 bestämmelser beträffande platsen för tillhandahållandet av tjänsten. Den särskilda bestämmelsen beträffande tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom återfanns i artikel 9.2 a:

”2. Emellertid gäller följande förbehåll:

a) Platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland fastighetsmäklartjänster och experttjänster, och av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, t.ex. tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.”

B – Nationell lagstiftning

9. Den polska lagen av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt innehåller i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen bestämmelser som i huvudsak motsvarar dem i artiklarna 44 och 47 i direktiv 2006/112.

III – Målet vid den nationella domstolen och förfarandet vid domstolen

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp z o.o., ett bolag bildat enligt polsk rätt (nedan kallat klagandebolaget), tillhandahåller tjänster på området för lagring av varor till företag med säte i andra EU-medlemsstater och tredjeland. Dessa tjänster består i att ta emot varorna i ett lager, placera dem på lämpliga hyllor, lagra dem, förpacka dem för kunden, lämna ut dem samt

lossa och lasta dem. De ifrågavarande tjänsterna består delvis också i att packa om material, som levereras i storförpackningar, i enskilda förpackningar.

11. I detta hänseende begärde klagandebolaget en skriftlig tolkning från de polska skattemyndigheterna beträffande den polska mervärdesskattelagstiftningen. Bolaget önskade ett klargörande av huruvida de beskrivna tjänsterna var mervärdesskattepliktiga i Republiken Polen. Minister Finansów besvarade denna fråga jakande, under förutsättning att lagerlokalerna var belägna i Polen. De beskrivna tjänsterna utgjorde nämligen ett tillhållande av tjänster med anknytning till fast egendom, varför de skulle beskattas där den fasta egendomen är belägen.

12. Klagandebolaget väckte talan mot detta beslut vid polsk domstol. Bolaget gör gällande att i mervärdesskatterättsligt hänseende utgör platsen för de tjänster bolaget tillhandahåller enligt artikel 44 i direktiv 2006/112 den aktuella tjänstemottagarens säte och inte platsen där den fasta egendomen är belägen enligt artikel 47 i direktiv 2006/112. Om tjänstemottagaren är etablerad utanför Polen, ska lagringstjänsterna sålunda inte beskattas i Republiken Polen.

13. Naczelny Sąd Administracyjny, vid vilken målet numera är anhängigt, har mot denna bakgrund och på grund av den av nämnda domstol fastställda avvikande beskattningspraxisen i andra medlemsstater hänskjutit följande frågor enligt artikel 267 FEUF till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”Ska artiklarna 44 och 47 i direktiv 2006/112/EG tolkas så, att en komplex tjänst på området för lagring av varor – som består i att ta emot varan i ett lager, placera den på en lämplig lagerhylla, lagra varan för kunden, lämna ut varan, lasta och lossa varan samt gentemot vissa kunder packa om material, som levererats i storförpackningar, i enskilda förpackningar – utgör en tjänst med anknytning till fast egendom vilken i enlighet med artikel 47 i direktiv 2006/112 ska beskattas på den plats där den fasta egendomen är belägen,

eller är det fråga om en tjänst som i enlighet med artikel 44 i direktiv 2006/112 tillhandahålls på den plats där tjänstemottagaren, som tillhandahåller denna tjänst, har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe, eller, i avsaknad av detta, på den plats där tjänstemottagaren är bosatt eller stadigvarande vistas?”

14. I förfarandet vid domstolen har klagandebolaget, den grekiska och den polska regeringen samt kommissionen inkommit med skriftliga yttranden.

IV – Rättslig bedömning

15. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak ställt sina tolkningsfrågor för att få klarhet i huruvida artikel 47 i direktiv 2006/112 är tillämplig på den beskrivna tjänsten på området för lagring av varor.

16. Denna fråga måste besvaras i två steg. Det ska först fastställas huruvida den komplexa tjänst som den beskattningsbara personen har tillhandahållit utgör en enda prestation eller huruvida den består av olika enskilda tjänster för vilka platsen för tillhandahållandet ska fastställas separat (se nedan punkt A). Därefter ska det prövas huruvida artikel 47 i direktiv 2006/112 är tillämplig på de identifierade tjänsterna (se nedan punkt B).

A – Huruvida det är fråga om ett enda tillhandahållande eller självständiga separata tillhandahållanden

17. Det ska först klargöras huruvida platsen för tillhandahållandet av tjänsten ska fastställas separat eller enhetligt för de enskilda prestationer som den komplexa tjänsten består av att ta

emot varan i ett lager, placera den på en lämplig lagerhylla, lagra varan för kunden, lämna ut varan samt lasta och lossa varan.

18. Den polska regeringen har med rätta påpekat att domstolens praxis angående huruvida det är fråga om ett enda tillhandahållande ska beaktas i förevarande mål. Enligt denna rättspraxis ska det när en transaktion utgörs av en rad delar eller handlingar göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande.(6)

19. Det föreligger i synnerhet en enda prestation om en enskild prestation utgör huvudtjänsten och de andra enskilda prestationerna endast utgör sidotjänster. En enskild prestation utgör endast en sidotjänst till huvudtjänsten om den inte utgör ett mål i sig för kunderna utan ett medel för att kunna utnyttja huvudtjänsten på bästa möjliga sätt.(7)

20. Om det anses föreligga en enda prestation i form av huvud- och sidotjänster, ska sidotjänsterna i skattehänseende behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten.(8) Den polska regeringen har med rätta påpekat att platsen för tillhandahållandet av den huvudsakliga tjänsten är avgörande för fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänsten i sin helhet.(9)

21. Det ankommer visserligen i princip på den hänskjutande domstolen att i det nationella målet fastställa huruvida de beskrivna enskilda prestationerna utgör ett enda tillhandahållande och vilka av de enskilda prestationerna som i förekommande fall utgör den huvudsakliga tjänsten.(10) Mot bakgrund av redogörelsen för de faktiska omständigheterna förefaller det i princip som om lagringen av varorna, det vill säga den egentliga lagringen, ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten och att mottagandet, placeringen, utlämnandet, lastningen och lossningen av varorna utgör sidotjänster. Sistnämnda enskilda prestationer fyller i regel inget självständigt syfte för kunden, utan har enbart till syfte att möjliggöra den önskade lagringen av varorna.

22. Det är emellertid även möjligt att betrakta den ompackning av material som genomförs för vissa kunder som en självständig tjänst, såvida ompackningen inte äger rum för att underlätta lagringen. I detta fall skulle det i mervärdesskattehänseende föreligga två tjänster för vilka platsen för tillhandahållandet skulle bedömas separat, dels ompackningen och dels lagringen av varorna.

23. Sammantaget skulle ett annat resultat kunna uppkomma om lastningen och lossningen av de varor som ska lagras är förenat med en väsentlig transportprestation från den beskattningsbara personen. Om det ingår i tjänsten att varor hämtas på en plats och efter en kort lagring transporteras till en annan plats, kan transporten även utgöra huvudprestationen, medan lagringen däremellan inte fyller någon självständig funktion för kunden och följaktligen endast utgör en sidoprestation. Platsen för tillhandahållandet av en sådan tjänst skulle i så fall utgöra den aktuella platsen för tillhandahållandet av transporttjänsten.

24. Mot bakgrund av de enskilda prestationer som den hänskjutande domstolen särskilt har redogjort för i tolkningsfrågorna ska jag emellertid vid den fortsatta prövningen utgå från att den angivna komplexa tjänsten på området för lagring av varor utgör en enda tjänst för vilken platsen för tillhandahållandet ska fastställas i enlighet med huvudprestationen, nämligen lagringen av varor.

B – *Platsen för tillhandahållandet av den sammantagna lagerprestationen*

25. Platsen för tillhandahållandet av lagertjänster skulle kunna bestämmas utifrån de allmänna bestämmelserna i artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112 eller utifrån den speciella bestämmelsen i artikel 47.

26. Eftersom speciella bestämmelser som avser platsen för tillhandahållandet av en tjänst har företrädde framför allmänna bestämmelser,(11) ska jag först pröva huruvida artikel 47 i direktiv 2006/112 är tillämplig.

27. Lagringen av en vara utgör inte någon av de tjänster som uttryckligen anges i bestämmelsen. Eftersom uppräknningen dock inte är uttömmande,(12) uppkommer frågan huruvida lagringen av en vara utgör en tjänst "med anknytning till fast egendom" i den mening som avses i bestämmelsen.

1. Tillräckligt direkt samband

28. Enligt domstolens praxis beträffande artikel 9.2 a i sjätte direktivet kan emellertid inte varje samband mellan en tjänst och fast egendom anses vara tillräckligt. Tvärtom måste sambandet vara "tillräckligt direkt".(13) I domen i målet Heger fann domstolen att det förelåg ett sådant samband, eftersom den aktuella fasta egendomen utgjorde en "förutsättning" och en "central och absolut nödvändig del" av tjänsten och den fasta egendomen utgjorde den plats där tjänsten slutligen skulle konsumeras.(14)

29. Det föreligger inte någon anledning att inte – trots den numera utvidgade ordalydelsen såvitt avser de uttryckligen angivna tjänsterna – tillämpa denna rättspraxis på bestämmelsen i artikel 47 i direktiv 2006/112, vilket är den bestämmelse som ska tolkas i förevarande mål. Emellertid krävs det en precisering av denna rättspraxis, eftersom, såsom generaladvokaten Jacobs med rätta redan har framhållit,(15) den huvudsakliga målsättningen vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av en tjänst i mervärdesskatterättsligt hänseende är att garantera rättssäkerheten.

30. Bestämmelserna som avser platsen för tillhandahållandet av en tjänst utgör kollisionssnormer i vilka fastläggs på vilken plats en tjänst ska beskattas och i vilka medlemsstaternas behörighet sålunda avgränsas från varandra. Syftet med detta är dels att undvika kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels att undvika utebliven beskattning.(16) De begrepp som används i bestämmelserna ska sålunda ges en enhetlig tolkning inom hela unionen(17) samt tolkas på ett sätt som medger ett tydligt, enkelt och praktiskt anknytningsfaktum och genom vilket behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna sålunda förhindras.(18)

31. Detta mål har ännu inte uppnåtts genom domstolens hittillsvarande praxis beträffande artikel 47 i direktiv 2006/112. Kravet på ett "tillräckligt direkt" samband är, såsom även framgår av förevarande mål, så oklart att dess tillämpning inte är förutsebar i det enskilda fallet. Samma sak gäller för de kompletterande krav som domstolen i en dom har uppställt på att den fasta egendomen ska utgöra en "central och absolut nödvändig del" av tjänsten eller den plats där tjänsten slutligen ska konsumeras.

32. Domstolen har visserligen beträffande det krav på ett "direkt och omedelbart samband" mellan ingående och utgående transaktioner som har uppställts i dess praxis för avdragsrätten enligt artikel 168 i direktiv 2006/112 redan fastställt att det mot bakgrund av mångfalden av ekonomiska transaktioner skulle vara omöjligt att ge ett mer ändamålsenligt svar och att det sålunda ankommer på den nationella domstolen att tillämpa detta kriterium.(19) Detta resonemang är emellertid inte tillämpligt beträffande kravet på ett "tillräckligt direkt samband" som är avgörande

för tillämpningen av den här aktuella artikel 47 i direktiv 2006/112. Avdragsrätten i ett enskilt fall kan enbart klargöras av nationell domstol, medan frågan på vilken plats en viss tjänst tillhandahålls kan behandlas parallellt vid domstolar i olika medlemsstater. För att undvika motstridiga domar med dubbelbeskattning eller icke-beskattning som följd, måste domstolen tillhandahålla de nationella domstolarna ett så objektivt kriterium som möjligt för tillämpningen av artikel 47 i direktiv 2006/112.(20)

2. Objektiva kriterier med avseende på ett tillräckligt direkt samband

33. Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende föreslagit att en tjänst ska antas ha ett tillräckligt direkt samband med fast egendom om en *konkret* fast egendom utgör *föremålet* för tjänsten.

34. Enligt min mening borde domstolen följa detta förslag.

35. Ett sådant synsätt innebär att inte vilken fast egendom som helst duger för utförandet av tjänsten. Tvärtom måste det vara fråga om en *konkret* av parterna identifierad fast egendom. Detta krav följer redan av att det för parterna vid en tillämpning av artikel 47 i direktiv 2006/112 måste stå klart på vilken plats de skattemässiga förpliktelserna ska uppfyllas.

36. Dock kan kravet att tjänsten har samband med en konkret fast egendom inte anses tillräcklig för en tillämpning av artikel 47 i direktiv 2006/112. Många tjänster ska nämligen tillhandahållas i en konkret fast egendom, eftersom tjänsteleverantören har sina affärslokaler där, utan att tjänsten därigenom kan anses ha ett tillräckligt direkt samband med fast egendom. Såsom domstolen redan har konstaterat har ett stort antal tjänster nämligen på ett eller annat sätt samband med fast egendom.(21)

37. Sålunda måste den konkreta fasta egendomen dessutom även utgöra *föremål* för tjänsten, det vill säga utgöra *objektet* för tjänsten. Detta krav kan härledas av de tjänster som uttryckligen räknas upp i artikel 47 i direktiv 2006/112, vilka utgör det enda stödet för tolkningen.(22) Enligt bestämmelsen utgör den fasta egendomen föremål för en tjänst när den nyttjas av kunden (beviljande av rättigheter inklusive logi), bearbetning av egendomen (bygg tjänster) eller undersökning av egendomen (experttjänster).

38. I detta hänseende saknar det betydelse att ytterligare två tjänster räknas upp i artikel 47 i direktiv 2006/112 som inte i egentlig mening omfattas av någon av dessa tre kategorier. Detta är fallet med fastighetsmäklartjänster och tjänster för förberedelse av byggnadsarbeten. Föremål för dessa tjänster är inte den fasta egendomen i sig, utan en försäljning av fast egendom eller planeringsunderlag för bearbetningen av den.

39. En allmän regel om ett tillräckligt direkt samband med fast egendom måste emellertid inte omfatta samtliga tjänster som uttryckligen räknas upp i artikel 47 i direktiv 2006/112. Tvärtom kan upptagandet av dessa i bestämmelsens ordalydelse endast tjäna som en förenklad utvidgning av dess tillämpning.(23) Om den allmänna regeln däremot skulle utformas så extensivt att samtliga tjänster omfattades som uttryckligen räknas upp i artikel 47 i direktiv 2006/112, skulle detta medföra en väsentlig utvidgning av bestämmelsen. Om även tjänster från fastighetsmäklare och förberedelser av byggnadsarbeten skulle omfattas av en allmän regel, skulle denna även komma att omfatta tjänster för vilka föremålet visserligen inte utgör fast egendom, men som emellertid uppvisar en anknytning till en viss fast egendom. Detta är emellertid, såsom redan angetts ovan(24) fallet vad avser ett stort antal tjänster.

40. Mot denna bakgrund ska det antas föreligga ett tillräckligt direkt samband mellan tjänsten och fast egendom för att artikel 47 i direktiv 2006/112 ska bli tillämplig om föremålet för tjänsten

utgörs av nyttjande, bearbetning eller undersökning av en konkret fast egendom eller om den uttryckligen räknas upp i bestämmelsen.

41. De enskilda fall som domstolen hittills har avgjort står i överensstämmelse med dessa villkor. De fiskerätter som skulle bedömas i målet Heger utgör ett nyttjande av fast egendom⁽²⁵⁾ och den organisering av byte av nyttjanderätt till tidsdelat semesterboende som var aktuell i målet RCI Europe⁽²⁶⁾ omfattas av tjänster som tillhandahålls av en fastighetsmäklare. I domen i målet Inter-Mark Group fann domstolen visserligen inte att det förelåg ett tillräckligt direkt samband mellan monteringen av mässmontrar och den fasta egendomen, fastän det var fråga om bearbetning av den fasta egendomen. Genom denna rättspraxis förtydligas emellertid endast att en sådan bearbetning måste uppvisa en viss omfattning och en viss varaktighet även om det är fråga om byggnadsarbeten.⁽²⁷⁾

3. Föremålet för en lagertjänst

42. De lagertjänster som ska prövas i förevarande mål kan sålunda endast uppvisa ett tillräckligt direkt samband med den fasta egendomen om de är förenade med en nyttjanderätt till en konkret fast egendom eller till en konkret del av en fast egendom. Endast i sådana fall utgör föremålet för tjänsten den fasta egendomen i sig. Det kan i detta avseende ha betydelse, vilket Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi som underinstans i det nationella målet har lagt vikt vid, att lagerytorna inte är fritt tillgängliga för kunderna.

43. Om lagertjänsten inte är förenad med någon nyttjanderätt till en konkret fast egendom, utgör enbart de varor som ska lagras föremål för tjänsten. Såsom nämnts tidigare saknar det betydelse att det för lagringen nödvändigtvis krävs fast egendom.⁽²⁸⁾ Såsom den grekiska regeringen med rätta har påpekat, utgör den fasta egendomen i detta fall endast ett medel för genomförandet av tjänsten.

44. Lagertjänsten omfattas inte heller, såsom den polska regeringen har framhållit, av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion som anges i artikel 47 i direktiv 2006/112. Logi av personer äger rum på helt andra villkor än lagring av varor, vilket innebär att lagerbranschen inte fyller någon liknande funktion som hotellbranschen.

45. Sålunda ska det vid tillämpningen av artikel 47 i direktiv 2006/112 på en lagertjänst, vilket klagandebolaget med rätta har påpekat, göras skillnad mellan huruvida kunden erhåller en rätt att utnyttja en konkret lageryta eller huruvida denne endast ska återfå varorna i oförändrat tillstånd.

4. Riktlinjer från mervärdesskattekommittén

46. Åtskillnaden mellan olika lagertjänster överensstämmer även med ett yttrande från den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattekommittén). Mervärdesskattekommittén, vilken enligt artikel 398.2 i direktiv 2006/112 består av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen, har i ett yttrande från sitt nittiotredje sammanträde den 1 juli 2011 "nästan enhälligt" uppgett att lagring av varor på en fast egendom inte medför att artikel 47 i direktiv 2006/112 blir tillämplig om "inte en konkret del av den fasta egendomen står till kundens förfogande för exklusivt nyttjande".⁽²⁹⁾

47. Mervärdesskattekommitténs riktlinjer är förvisso inte juridiskt bindande.⁽³⁰⁾ Enligt artikel 398.4 i direktiv 2006/112 tilldelas kommittén emellertid uttryckligen uppgiften att behandla frågor som avser tillämpningen av unionens bestämmelser om mervärdesskatt.

48. Beträffande tullbestämmelserna fann domstolen redan tidigt att yttrandena från utskottet för Gemensamma tulltaxan, som hade en liknande uppgift,⁽³¹⁾ utgjorde ett giltigt hjälpmedel för den

enhetliga tillämpningen av Gemensamma tulltaxan, fastän de inte var rättsligt bindande.(32) Detta utgör grunden för domstolens fasta praxis, enligt vilken de förklarande anmärkningar som kommissionen, numera i samverkan med tullkodexkommittén,(33) har utarbetat avseende Kombinerade nomenklaturen utgör viktiga tolkningsdata vid bedömningen av vad som inbegrips under olika tulltaxenummer, likväl utan att vara rättsligt bindande.(34)

49. Det finns inte längre någon anledning att mervärdesskattekommitténs riktlinjer inte ska tillerkännas en liknande roll. Jag avvisade visserligen i mitt förslag till avgörande i målet Levob Verzekering en sådan användning med motiveringen att riktlinjerna inte offentliggörs.(35) Numera är detta emellertid fallet.(36)

50. Mervärdesskattekommitténs betydelse får emellertid inte heller överskattas. Dess riktlinjer utgör huvudsakligen en åsiktsyttring från kommissionen och medlemsstaternas ansvariga myndigheter.(37) Av denna anledning kräver en användning som hjälpmedel vid tolkningen inte heller någon enhällighet såsom det i artikel 113 FEUF föreskrivs för rådets rättsakter på området för mervärdesskatt.

51. Som hjälpmedel för den här aktuella tolkningen bekräftar emellertid de angivna, nästan enhälligt antagna riktlinjerna i förevarande mål att det är nödvändigt att företa olika bedömningar av lagertjänster med avseende på tillämpningen av artikel 47 i direktiv 2006/112.

V – Förslag till avgörande

52. Sålunda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Naczelný Súd Administracyjny på följande sätt:

1) En tillämpning av artikel 47 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8, förutsätter att föremålet för tjänsten utgörs av nyttjande, bearbetning eller undersökning av en konkret fast egendom eller att tjänsten uttryckligen omnämns i bestämmelsen.

2) En komplex tjänst på området för lagring av varor uppfyller enbart dessa villkor om lagringen av varorna utgör huvudprestationen i ett enda tillhandahållande och är förenad med nyttjanderätten till en konkret fast egendom eller till en konkret del av en fast egendom.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Dom av den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger (REG 2006, s. I-7749), punkt 24, och av den 27 oktober 2011 i mål C-530/09, Inter-Mark Group (REU 2011, s. I-10675), punkt 30.

3 – EGT L 347, s. 1.

4 – Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, s. 11).

5 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

6 – Dom av den 19 juli 2012 i mål C-44/11, Deutsche Bank, punkt 18 och där angiven rättspraxis.

7 – Se dom av den 27 september 2012 i mål C-392/11, Field Fisher Waterhouse, punkt 17 och där angiven rättspraxis.

- 8 – Se domen i målet Deutsche Bank (ovan fotnot 6), punkt 19 samt där angiven rättspraxis, och i målet Field Fisher Waterhouse (ovan fotnot 7), punkt 17.
- 9 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I-9433). Detta är däremot oklart i dom av den 25 januari 2001 i mål C-429/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-637), punkterna 46–48, enligt vilken föreliggandet av en komplex tjänst förefaller tala emot tillämpningen av en särskild bestämmelse beträffande platsen för tillhandahållandet av en tjänst.
- 10 – Se domen i målet Field Fisher Waterhouse (ovan fotnot 7), punkt 20 och där angiven rättspraxis.
- 11 – Se, för ett liknande resonemang avseende artikel 9 i sjätte direktivet, dom av den 2 juli 2009 i mål C-37/08, EGN (REG 2009, s. I-5685), punkt 28 och där angiven rättspraxis.
- 12 – Se generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande av den 7 mars 2006 i mål C-166/05, Heger (REG 2006, s. I-7749), punkt 36.
- 13 – Domen i målet Heger (ovan fotnot 2), punkt 24, och i målet Inter-Mark Group (ovan fotnot 2), punkt 30, avseende artikel 45 i direktiv 2006/112 i tidigare lydelse som i princip var identisk. Se även dom av den 3 september 2009 i mål C-37/08, RCI Europe (REG 2009, s. I-7533), punkt 36, enligt vilken det krävdes ett ”tillräckligt direkt samband”.
- 14 – Domen i målet Heger (ovan fotnot 2), punkt 25.
- 15 – Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 12 december 2002 i mål C-438/01, Design Concept (REG 2003, s. I-5617), punkt 30.
- 16 – Se avseende artikel 9 i sjätte direktivet, dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 14, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 20, av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (REG 1997, s. I-1195), punkt 10, domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 9), punkt 41, dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI (REG 2001, s. I-2361), punkt 15, av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl. (REG 2005, s. I-3947), punkt 23, domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 9), punkt 32, dom av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach (REG 2006, s. I-2427), punkt 14, av den 6 december 2007 i mål C-401/06, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-10609), punkt 29, av den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (REG 2008, s. I-8255), punkt 24, av den 19 februari 2009 i mål C-1/08, Athesia Druck (REG 2009, s. I-1255), punkt 20, domen i målet EGN (ovan fotnot 11), punkt 27, och dom av den 26 januari 2012 i mål C-218/10, ADV Allround, punkt 27.
- 17 – Se, för ett liknande resonemang avseende artikel 9 i sjätte direktivet, dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), punkt 14, i mål C-69/92, kommissionen mot Luxemburg (REG 1993, s. I-5907), punkt 15, i mål C-73/92, kommissionen mot Spanien (REG 1993, s. I-5997), punkt 12, samt domen i målet Gillan Beach (ovan fotnot 16), punkt 20, och dom av den 22 oktober 2009 i mål C-242/08, Swiss Re Germany Holding (REG 2009, s. I-10099), punkt 32.
- 18 – Se, avseende artikel 9 i sjätte direktivet, domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 9), punkt 49. Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, Lease Plan (REG 1998, s. I-2553), punkt 23 och där angiven rättspraxis, domen i målet

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (ovan fotnot16), punkt 31, och i målet ADV Allround (ovan fotnot 16), punkt 30.

19 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), punkt 25.

20 – Se, för ett liknande resonemang, redan förslaget till avgörande i målet Heger (ovan fotnot 12), punkt 33.

21 – Domen i målet Heger (ovan fotnot 2), punkt 23.

22 – Vad gäller syftet med undantagsbestämmelsen för tjänster med anknytning till fast egendom, se kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster av den 23 december 2003, KOM(2003) 822 slutlig, s. 7–8, ”politiska skäl”.

23 – Vad gäller utvidgningen av listan av uppräknade tjänster genom direktiv 2008/8/EG, se kommissionens förslag KOM(2003) 822 slutlig, s. 13, beträffande artikel 9a (se fotnot 22 ovan).

24 – Se punkt 36 ovan.

25 – Se domen i målet Heger (ovan fotnot 2), punkt 25.

26 – Se domen i målet RCI Europe (ovan fotnot 13).

27 – Se domen i målet Inter-Mark Group (ovan fotnot 2), punkt 31.

28 – Se ovan punkterna 35 och 36.

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

30 – Se generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 14 november 2002 i mål C-144/00, Hoffmann (REG 2003, s. I-2921), punkt 72, samt generaladvokaten Bots förslag till avgörande av den 13 september 2007 i mål C-401/06, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-10609), punkt 50.

31 – Se artikel 2 i rådets förordning (EEG) nr 97/69 av den 16 januari 1969 om åtgärder som skall vidtas för en enhetlig tillämpning av nomenklaturen i Gemensamma tulltaxan (EGT L 14, s. 1).

32 – Dom av den 15 februari 1977 i de förenade målen 69/76 och 70/76, Dittmeyer (REG 1977, s. 231).

33 – Se artikel 9.1 a andra strecksatsen och artikel 10 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22) i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 254/2000 av den 31 januari 2000 (EGT L 28, s. 16).

34 – Se, bland annat, dom av den 6 november 1997 i mål C-201/96, LTM (REG 1997, s. I-6147), punkt 17, av den 17 mars 2005 i mål C-467/03, Ikegami (REG 2005, s. I-2389), punkt 17, och av den 18 maj 2011 i mål C-423/10, Delphi Deutschland (REU 2011, s. I-4003), punkt 24.

35 – Se mitt förslag till avgörande av den 12 maj 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, I-9433), punkt 25.

36 – Se kommissionens webbplats:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm,

den 11 januari 2013.

37 – Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Warners förslag till avgörande av den 19 januari 1977 i de förenade målen 69/76 och 70/76, Dittmeyer (REG 1977, s. 231, särskilt s. 244).