

62019CJ0215

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

2. července 2020 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Poskytování služeb – Článek 135 odst. 1 písm. l) – Osvobození od DPH – Nájem nemovitosti – Pojem ‚nemovitost‘ – Vyloučení – Článek 47 – Místo zdanitelného plnění – Poskytnutí služby související s nemovitostí – Provádění nařízení (EU) č. 282/2011 – Články 13b a 31a – Přístrojové skříně – Hostingové služby výpočetního střediska“

Ve věci C-215/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko) ze dne 5. března 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 8. března 2019, v řízení zahájeném

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

za ústí:

A Oy,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis, předseda senátu, E. Regan (zpravodaj), předseda pátého senátu, a C. Lycourgos, soudce,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a I. Koskinenem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 47 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále

jen „směrnice o DPH“), jakož i články 13b a 31a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013 (Úř. věst. 2013, L 284, s. 1) (dále jen „prováděcí nařízení“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (úřad finanční správy pro ochranu práv příjemců daňových výnosů, Finsko) ve věci určení místa výbřru daně z přidané hodnoty (DPH) v souvislosti s hostingovými službami výpočetního střediska poskytovanými společností A Oy.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3

Hlava V směrnice o DPH, která se týká místa zdanitelného plnění, obsahuje kapitolu 3 nadepsanou „Místo poskytnutí služby“. Oddíl 2 této kapitoly nadepsaný „Obecná pravidla“ obsahuje články 44 a 45 této směrnice.

4

Článek 44 uvedené směrnice zní následovně:

„Místem poskytnutí služby osob povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovnou osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

5

Oddíl 3 kapitoly 3 směrnice o DPH, nadepsaný „Zvláštní ustanovení“, obsahuje články 46 až 59a této směrnice.

6

Článek 47 uvedené směrnice, nadepsaný „Poskytnutí služby související s nemovitostí“, stanoví:

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb odhadců a realitních kanceláří, poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, udělení práv na užívání nemovitosti a služeb pro přípravu a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“

7

Článek 135 odst. 1 směrnice o DPH, který je uveden v kapitole 3, nadepsané „Ostatní případy osvobození od daně“, hlavy IX této směrnice, nadepsané „Osvobození od daně“, stanoví:

„Řízení států osvobodí od daní tato plnění:

[...]

l)

pacht nebo nájem nemovitosti.

[...]“

Provádění nařízení

8

Článek 13b, který je obsažen v oddíle 1, nadepsaném „Pojmy“, kapitoly V prováděcího nařízení, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, stanoví:

„Pro účely směrnice [o DPH] se za ‚nemovitost‘ považuje:

[...]

c)

každý prvek, který byl nainstalován a tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby, bez něhož by budova nebo stavba byla neúplná, jako například dveře, okna, střechy, schodiště a výtahy;

d)

každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.“

9

Oddíl 4 této kapitoly, nadepsaný „Místo poskytnutí služby (články 43 až 59 směrnice [o DPH]“, obsahuje pododdíl 6a, nadepsaný „Poskytnutí služby související s nemovitostí“, ve kterém se nachází článek 31a tohoto nařízení, který zní následovně:

„1. Služby související s nemovitostí podle článku 47 směrnice [o DPH] zahrnují pouze služby, které mají dostatečnou přímou souvislost s danou nemovitostí. V níže uvedených případech se má za to, že služby mají dostatečnou přímou souvislost s nemovitostí:

a)

v případě, že vyplývají z nemovitosti a že daná nemovitost tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní;

b)

v případě, že jsou poskytovány na nemovitosti nebo na ni jsou zaměřeny a jejich cílem je právní nebo fyzická změna uvedené nemovitosti.

2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na tyto případy:

[...]

h)

pacht nebo nájem nemovitosti jiný než spadající pod odst. 3 písm. c), včetně skladování zboží, u kterého je určita část dané nemovitosti určena pro výlučné používání příjemcem;

[...]

3. Odstavec 1 se nevztahuje na:

[...]

b)

skladování zboží v nemovitosti, pokud žádná určita část nemovitosti není určena k výhradnímu užívání příjemcem;

[...]“

Finské právo

10

§lánek 1 první pododstavec arvonlisäverolaki (1501/1993) [zákon (1501/1993) o dani z přidané hodnoty] ze dne 30. prosince 1993, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení (dále jen „AVL“), stanoví:

„Dať z přidané hodnoty se vybírá ve prospěch státu za podmínek stanovených tímto zákonem:

1)

z každého prodeje zboží a poskytnutí služeb uskutečného ve Finsku v rámci obchodní činnosti.

[...]“

11

§lánek 27 tohoto zákona stanoví:

„Prodej nemovitosti, jakoť i pacht, nájem, služebnost nebo jakýkoli jiný převod práva, který může souviset s nemovitostí, jsou osvobozeny od daně.

Od daně je rovněž osvobozen jakýkoliv prodej elektřiny, plynu, tepla, vody a jiného majetku téhoť druhu, uskutečnēý v souvislosti s převodem práva užívat nemovitost, která sama není zdaněna.“

12

§lánek 28 uvedeného zákona stanoví:

„ ‚Nemovitostí‘ se rozumí jakákoli nemovitost, jak je definována v §lánku 13b [prováděcího nařízení].“

13

§lánek 65 AVL zní následovně:

„Není-li dále stanoveno jinak, je místem poskytnutí služby obchodníkovi, který jedná jako takový, Finsko, je-li služba poskytována stálé provozovně zákazníka, která se nachází v tomto státě. Místem poskytnutí takové služby, pokud není poskytována stálé provozovně, je Finsko, pokud se sídlo hospodářské činnosti zákazníka nachází v tomto státě.“

14

Článek 67 tohoto zákona stanoví:

„Místem poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí je Finsko, pokud se dotčená nemovitost nachází v tomto státě.

Za „poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí“ se považují zejména služby odhadců a realitních makléřů, poskytnutí ubytování v hotelech, udělení práv k užívání nemovitosti, jakož i stavební služby.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15

A Oy, společnost založená podle finského práva, je provozovatelem bezdrátových telekomunikačních sítí, jejíž činnost zahrnuje rovněž vývoj telekomunikačních sítí a jejich infrastruktury.

16

Tato společnost nabízí zejména hostingové služby výpočetního střediska operátorům usazeným ve Finsku a v jiných členských státech, kteří vykonávají činnosti v oblasti informačních technologií a využívají vlastní servery pro poskytování elektronických připojení svým zákazníkům. Servery jsou umístěny v prostorách vybavených nezbytnými elektronickými připojeními, ve kterých je přesně regulována vlhkost vzduchu a teplota, aby bylo možné používat tyto servery v souladu s jejich určením v klimatizovaném prostředí.

17

Hostingové služby výpočetního střediska nabízené společností A Oy zahrnují poskytnutí uzamykatelné přístrojové skříně, elektrické energie, jakož i služeb určených k zajištění toho, aby servery byly používány za optimálních podmínek, jako je sledování teploty a vlhkosti vzduchu, chlazení, sledování výpadků v napájení elektrickou energií, kouřových čidel za účelem detekce případných požárů v přístrojových skříních a elektronické kontroly vstupu. Tato společnost mimoto zajišťuje obecnou údržbu prostor, jakož i výměnu elektrických žárovek.

18

Přístrojové skříně jsou připevněny k podlaze pomocí šroubů v nemovitosti, kterou si společnost A Oy pronajala. Uživatelé poté umístí do přístrojových skříní vlastní přístroje, které jsou do těchto skříní přišroubovány a lze je během několika minut vyjmout.

19

Zákazníci sami nedisponují vlastním klíčem k počítařové skřínì, do které instalovali svůj server, ale mohou jej získat po ověření své totožnosti u ostrahy, která je kdykoli k dispozici. Společnost A Oy nemá oprávnění k přístupu do počítařové skříně zákazníka.

20

Společnost A Oy zaslala daňové správě žádost o předběžné rozhodnutí týkající se režimu DPH použitelného na tyto služby.

21

V rozhodnutí ze dne 27. února 2017 konstatovala tato správa stran období od 27. února 2017 do 31. prosince 2018, že hostingové služby výpočetního střediska poskytované společností A Oy nespadají pod obecné pravidlo týkající se místa poskytnutí služeb stanovené v článku 65 AVL, ale je třeba je považovat za poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí ve smyslu článku 67 AVL, jejichž místo je definováno jako místo, kde se tato nemovitost nachází. Podle daňové správy totiž nájem technických prostor vyžadovaných pro provozování hostitelských serverů zákazníkům představuje hlavní službu souboru služeb poskytovaných společností A Oy, jelikož je pro ně ústřední a zásadní. Na toto plnění je tedy třeba nahlížet jako na převod práva užívat nemovitost ve smyslu článku 27 AVL.

22

Rozsudkem ze dne 27. října 2017 Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko), na který se obrátila společnost A Oy, toto rozhodnutí zrušil. Tento soud rozhodl, že hostingové služby výpočetního střediska poskytované touto společností nemohou být považovány za poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí ve smyslu článku 67 AVL, a tudíž se na ně vztahuje obecné pravidlo stanovené v článku 65 tohoto zákona. V tomto ohledu konstatoval, že i když jsou počítařové skříně určeny pro servery připevněny k podlaze, mohou být umístěny bez zničení nebo změny budovy nebo stavby ve smyslu čl. 13b písm. d) prováděcího nařízení. Tyto počítařové skříně tedy nepředstavují nemovitost ve smyslu tohoto ustanovení, jelikož zákazník neužívá žádnou část výpočetního střediska považovaného za nemovitost, ale má pouze možnost užívat za optimálních podmínek uvedené počítařové skříně nacházející se v tomto výpočetním středisku. Společnost A Oy tak poskytuje svým zákazníkům soubor služeb týkajících se provozování jejich serverů, jehož hlavní plnění spočívá v tom, že posledně uvedeným nabízí nejlepší možné prostředí pro fungování těchto serverů.

23

Útvar finanční správy pro ochranu práv příjemců daňových výnosů podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek ke Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko).

24

V předkládacím rozhodnutí si tento soud klade otázku, zda počítačové skříně poskytované společností A Oy v rámci hostingových služeb výpočetního střediska, které nabízí, musí být považovány za nemovitost ve smyslu článku 13b prováděcího nařízení. Pokud by tomu tak nebylo, vyvstala by otázka, zda tyto služby musí být považovány za služby související s nemovitostí ve smyslu článku 47 směrnice o DPH, při němž místem plnění je místo, kde se tato nemovitost nachází. V rámci posouzení poslední uvedené otázky uvedený soud poznamenává, že je třeba rovněž zohlednit článek 31a prováděcího nařízení, který upřesňuje rozsah pojmu „služby související s nemovitostí“ ve smyslu tohoto článku 47.

25

Za těchto podmínek se Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Je třeba články 13b a 31a [prováděcího nařízení] vykládat v tom smyslu, že taková hostingová služba výpočetního střediska, jako je služba dotčená v původním řízení, v jejímž rámci obchodník poskytuje svým zákazníkům počítačové skříně nacházející se ve výpočetním středisku, aby tam instalovali své servery, spolu s doplňkovým zbožím a službami, musí být považována za nájem nemovitosti?

2)

V případě záporné odpovědi na první otázku, je třeba článek 47 směrnice [o DPH] a článek 31a [prováděcího nařízení] i přesto vykládat v tom smyslu, že taková hostingová služba výpočetního střediska, jako je služba dotčená v původním řízení, musí být považována za službu související s nemovitostí, jejímž místem poskytnutí je místo, kde se tato nemovitost nachází?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

26

Je třeba poznamenat, že svými dvěma otázkami se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad směrnice o DPH v rámci sporu, který se týká daňového zacházení s poskytováním služeb, které tento soud sám kvalifikuje jako „hostingové služby výpočetního střediska“.

27

Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, tyto služby zahrnují několik plnění, která spočívají, jak bylo uvedeno v bodech 16 až 18 tohoto rozsudku, jednak v tom, že poskytovatel těchto služeb dá k dispozici uzamykatelné počítačové skříně, do kterých zákazníci tohoto poskytovatele mohou instalovat své servery, a jednak v poskytování uvedeným zákazníkům elektrické energie a různých služeb určených k zajištění toho, že tyto servery budou používány za optimálních podmínek, zejména co se týče vlhkosti vzduchu a teploty.

28

Podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění dochází, za účelem určení, zda se pro účely DPH jedná o dvě či více odlišných plnění, nebo o plnění jediné

(rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 35 a citovaná judikatura).

29

Plnění musí být považováno za jediné zejména v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 38 a citovaná judikatura).

30

V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí, zejména ze samotného znění položených otázek, vyplývá, že předkládající soud má za to, že jednotlivá plnění v rámci poskytování hostingových služeb výpočetního stíseiska dotčených v povodním ízení představují jediné plnění, v jehož rámci poskytování pístrojových skíní představuje hlavní plnění, pííemž poskytování elektrické energie a služeb určených k zajištění toho, že tyto servery budou používány za optimálních podmínek, je považováno za vedlejší k tomuto hlavnímu plnění.

31

Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, otázky týkající se výkladu unijního práva pokládá vnitrostátní soud ve skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepísluší Soudnímu dvoru ovíovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. íezna 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, bod 30 a citovaná judikatura).

32

Na otázky položené tímto soudem je tedy íeba odpovídt na základě předpokladu takto formulovaného předkládajícím soudem, podle kterého poskytování hostingových služeb výpočetního stíseiska dotčených v povodním ízení představuje jediné plnění, v jehož rámci je poskytování pístrojových skíní hlavním plněním.

K první otázce

33

V rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného ílánkem 267 SFEU písluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. V zájmu tohoto Soudního dvora písluší píípadně píeformulovat otázky, které jsou mu položeny. Úkolem Soudního dvora je totiž vyložit všechna ustanovení unijního práva, která vnitrostátní soudy potřebují pro rozhodnutí o sporech, které projednávají, i pokud nejsou tato ustanovení výslovně zmíněna v otázkách položených ímito soudy Soudnímu dvoru (rozsudek ze dne 12. íezna 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, bod 39).

34

I když předkládající soud v projednávané věci po formální stránce omezil svou první otázku na výklad ílánků 13b a 31a prováděcího naízení, které definují pojmy „nemovitost“ a „služby související s nemovitostí“ pro účely určení místa poskytnutí služeb podléhajících DPH, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že cílem této otázky je ve skutečnosti uríit, zda se íl. 135

odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, který stanoví osvobození nájmu nemovitosti od daně, vztahuje na hostingové služby výpočetního stědiska poskytované poskytovatelem dotčeným v povodním ízení. Toto ustanovení je ostatně citováno v odvodněnř tohoto rozhodnutí jako pravidlo unijnřho práva použitelně na spor v povodním ízení a nájem nemovitosti je uveden v řl. 31a odst. 2 písm. h) prováděcího nařízení, který je výslovně zmřněn v uvedené otázce.

35

Za řčto podmřnek je řeba konstatovat, ře podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda řl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, ře hostingové služby výpočetního stědiska, v jejichř rámci poskytovatel řčto služeb dává svým zákazníkřm k dispozici počítařové skřřnř, aby tam instalovali své servery, a poskytuje jim vedlejší zboží a služby, jako je elektrická energie a řzně služby určene k zajiřřnř toho, ře tyto servery budou používány za optimálních podmřnek, představují nájem nemovitosti, který spadá pod osvobození od DPH stanoveně v tomto ustanovení.

36

V tomto ohledu je řeba připomenout, ře podle řl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH jsou plně spořívající v nájmu nemovitosti osvobozena od DPH.

37

Taková osvobození od daně, jako jsou osvobození stanovená v řl. 135 odst. 1 směrnice o DPH, představují autonomní pojmy unijnřho práva, a proto musejí být definována jednotně na unijnř úrovni (obdobně viz rozsudek ze dne 16. řřjna 2019, Winterhoff a Eisenbeis, Cř4/18 a Cř5/18, EU:C:2019:860, bod 43, jakoř i citovaná judikatura).

38

Mimoto je řeba podle ustálené judikatury Soudního dvora výrazy použité za účelem vymezení osvobození od daně uvedených v tomto ustanovení, včetně pojmu „nájem nemovitosti“, vykládat striktně, jelikoř osvobození od daně představuje výjimku z obecně zásady, podle které je DPH vybřrána z každého poskytnutř služby uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, Cř17/18, EU:C:2018:1038, bod 37 a citovaná judikatura).

39

Výklad řčto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a splřovat požadavky zásady dařové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktnřho výkladu tak neznamená, ře by výrazy použité pro definici uvedených osvobození od daně uvedených v uvedeném ustanovení mřly být vykládány zpsobem, který vylouřř jejich účinky (obdobně viz rozsudek ze dne 16. řřjna 2019, Winterhoff a Eisenbeis, Cř4/18 a Cř5/18, EU:C:2019:860, bod 45, jakoř i citovaná judikatura).

40

Pojem „nájem nemovitosti“ uvedený v řl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH definoval Soudní dvřr tak, ře majitel nemovitosti převede na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo uřřvat tuto nemovitost zpsobem, jako by byl vlastníkem, a právo vylouřit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita, Cř278/18, EU:C:2019:160, bod 18 a citovaná judikatura).

41

Soudní dvůr rovněž upřesnil, že osvobození od daní stanovené v tomto ustanovení lze vysvětlit na základě skutečnosti, že přestože je nájem nemovitého majetku hospodářskou činností, obvykle představuje poměrně pasivní činnost, která nevytváří významnější přidanou hodnotu. Takovou činnost je třeba odlišovat od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového a obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako například právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 19 a citovaná judikatura).

42

Z toho vyplývá, že pasivní povaha nájmu nemovitosti, která odvodňuje osvobození takového plnění od DPH na základě čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, vyplývá z povahy samotného plnění, a nikoli zprůvodu, jakým nájemce užívá dotčenou nemovitost (rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 20).

43

Soudní dvůr tak již rozhodl, že toto osvobození od daní je vyloučeno v případě činnosti, která zahrnuje nejen pasivní poskytnutí nemovitosti k užívání, ale i řadu obchodních činností, jako je neustálý dohled, správa a údržba vlastníkem, jakož i poskytování dalších zařízení, takže v případě neexistence zvláštních okolností nemůže nájem této nemovitosti představovat převládající službu (rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 21 a citovaná judikatura).

44

Právě ve světle těchto kritérií vytyčených judikaturou Soudního dvora je třeba určit, zda se na takové hostingové služby výpočetního střediska, jako jsou služby dotčené v původním řízení, vztahuje osvobození od DPH stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH.

45

V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že poskytovatel hostingových služeb výpočetního střediska dotčených v původním řízení poskytuje svým zákazníkům počítačové skříně, do kterých mohou poslední uvedení instalovat nebo si nechat poskytovatelem instalovat své servery, a že jim tento poskytovatel poskytuje jako vedlejší službu rovněž elektrickou energii, jakož i různé služby určené k zajištění toho, že tyto servery budou používány při udržování za optimálních podmínek. Je rovněž patrné, že zákazníci mohou mít přístup k počítačové skříně, která jim byla přidělena, až poté, co získali odpovídající klíče od této osoby na základě předložení průkazu totožnosti pro účely kontroly.

46

Za těchto podmínek a s výhradou ověření předkládajícím soudem se poskytovatel služeb dotčených v povodním řízení podle všeho neomezuje na pasivní poskytnutí plochy nebo místa svým zákazníkům, čímž by jim zajišťoval právo je užívat, jako kdyby byli jejich vlastníky, a vyloučit tak jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Zejména nic nenasvědčuje tomu, že by zákazníci tohoto poskytovatele měli právo kontrolovat nebo omezit přístup k části nemovitosti, v níž byly nainstalovány přístrojové skříně.

47

Pokud jde o otázku, zda by přístrojové skříně mohly být samy o sobě považovány za nemovitost, která je předmětem nájmu, je třeba poukázat na to, že čl. 13b prováděcího nařízení, jehož účelem je upřesnit pojem „nemovitost“ pro účely použití směrnice o DPH, v písmenech c) a d) tohoto článku zejména stanoví, že tento pojem zahrnuje „každý prvek, který byl nainstalován a tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby, bez něhož by budova nebo stavba byla neúplná, jako například dveře, okna, stěchy, schodiště a výtahy“, jakož i „každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby“.

48

V projednávaném případě je přitom patrné, že zaprvé přístrojové skříně nejsou nedílnou součástí nemovitosti, ve které jsou instalovány, jelikož bez nich by tato nemovitost nebyla považována za strukturální „neúplnou“, a zadruhé tyto přístrojové skříně, jelikož jsou pouze připevněny k podlaze pomocí šroubů, a mohou být tedy přemístěny bez zničení nebo změny budovy, nejsou ani nainstalovány „trvale“. Z toho vyplývá, že takové přístrojové skříně nelze podle všeho kvalifikovat jako nemovitosti, které mohou být předmětem nájmu osvobozeného od DPH na základě čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, což přísluší ověřit tomuto soudu.

49

V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že hostingové služby výpočetního střediska, v jejichž rámci poskytovatel těchto služeb dává svým zákazníkům k dispozici přístrojové skříně, aby tam instalovali své servery, a poskytuje jim vedlejší zboží a služby, jako je elektrická energie a různé služby určené k zajištění toho, že tyto servery budou používány za optimálních podmínek, nepředstavují nájem nemovitosti spadající pod osvobození od DPH stanovené v tomto ustanovení, pokud – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – tento poskytovatel neposkytuje pasivní plochu nebo místo svým zákazníkům tím, že jim zajišťuje právo je užívat, jako kdyby byli jejich vlastníky, a přístrojové skříně nejsou nedílnou součástí nemovitosti, ve které jsou instalovány, ani v ní nejsou nainstalovány trvale.

K druhé otázce

50

Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 47 směrnice o DPH a čl. 31a prováděcího nařízení musí být vykládány v tom smyslu, že hostingové služby výpočetního střediska, v jejichž rámci poskytovatel těchto služeb dává svým zákazníkům k dispozici přístrojové skříně, aby tam instalovali své servery, a poskytuje jim doplňkové zboží a služby, jako je elektrická energie a různé služby určené k zajištění toho, že tyto servery budou používány za optimálních podmínek, představují služby související s nemovitostí ve smyslu těchto ustanovení.

51

V tomto ohledu je třeba připomenout, že články 44 a 45 směrnice o DPH obsahují obecné pravidlo pro určení místa, s nímž se pro daňové účely pojí poskytování služeb, zatímco články 46 až 59a této směrnice uvádí řadu zvláštních případů (rozsudek ze dne 13. března 2019, Sřf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 20).

52

Cílem všech těchto ustanovení je jednak zabránit kompetenčním sporům, které by mohly vést ke dvojímu zdanění, a jednak předejít nezdanění příjmů (rozsudky ze dne 30. dubna 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, bod 32 a citovaná judikatura).

53

Stanovením místa, s nímž se pro daňové účely pojí poskytování služeb a vymezením pravomocí členských států tak uvedená ustanovení usilují o zavedení racionálního rozdělení působnosti vnitrostátních právních úprav v oblasti DPH prostřednictvím jednotného určení místa rozhodného pro daňové účely v případě poskytování služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. dubna 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, bod 33 a citovaná judikatura).

54

Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že články 44 a 45 směrnice o DPH nemají předsnost před články 46 až 59a této směrnice. V každé situaci si je třeba klást otázku, zda se v případě dané situace jedná o některý z případů upravených v člencích 46 až 59a této směrnice. Pokud tomu tak není, spadá daná situace do působnosti článků 44 a 45 této směrnice (rozsudek ze dne 13. března 2019, Sřf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 21 a citovaná judikatura).

55

Z toho vyplývá, že článek 47 směrnice o DPH nemá být považován za výjimku z obecného pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivně (obdobně viz rozsudky ze dne 8. prosince 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 19; ze dne 13. března 2019, Sřf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 22, jakož i ze dne 8. května 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, bod 25).

56

V projednávaném případě je třeba určit, zda takové poskytování hostingových služeb výpočetního stědiska, jako je poskytování služeb dotčené v původním řízení, musí být považováno za související s nemovitostí ve smyslu tohoto ustanovení, v kterémžto případě je místem tohoto poskytování služeb místo, kde se nemovitost nachází.

57

V tomto ohledu je třeba bez dalšího konstatovat, že i když hostingové služby výpočetního stědiska nepatří mezi služby uvedené v článku 47 směrnice o DPH, tento výčet nemá, jak vyplývá z předcházejícího výrazu „výčet“, taxativní povahu.

58

Jak však Evropská komise správně uvedla ve svém písemném vyjádření, z plnění výslovně uvedených v tomto ustanovení jasně vyplývá, že do působnosti uvedeného ustanovení mohou spadat pouze plnění, která mají dostatečný přímý vztah k nemovitosti.

59

V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že k tomu, aby bylo na poskytování služeb nahlíženo tak, že souvisí s nemovitostí ve smyslu téhož ustanovení, musí být toto plnění spojeno s výslovně určenou nemovitostí a musí mít za cíl samotnou nemovitost. Tak je tomu zejména v případě, kdy výslovně určená nemovitost musí být považována za základní součást poskytnutí služby v tom smyslu, že představuje jeho ústřední a nepostradatelný prvek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. června 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, body 34 a 35).

60

Tato judikatura byla v podstatě kodifikována v čl. 31a odst. 1 písm. a) a b) prováděcího nařízení, který stanoví, že služby související s nemovitostí podle článku 47 směrnice o DPH zahrnují pouze služby, které mají dostatečný přímou souvislost s danou nemovitostí, což je případ, kdy tyto služby vyplývají z nemovitosti, daná nemovitost tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní, jakož i případ, kdy jsou uvedené služby poskytovány na nemovitosti nebo na ni jsou zaměřeny a jejich cílem je právní nebo fyzická změna uvedené nemovitosti. Jak přitom výslovně vyplývá z ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. h) a čl. 31a odst. 3 písm. b) prováděcího nařízení, nájem nemovitosti za účelem skladování zboží nelze považovat za službu související s nemovitostí ve smyslu článku 47 uvedené směrnice, pokud žádná určitá část nemovitosti není určena k výhradnímu užívání příjemcem.

61

V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v projednávaném případě, jak již bylo v podstatě uvedeno v bodech 45, 46 a 48 tohoto rozsudku, zákazníci, kteří využívají hostingových služeb výpočetního střediska dotčených v původním řízení, nemají výhradní užívací právo k části nemovitosti, v níž byly nainstalovány počítačové skříně. Zprvé totiž mohou mít přístup k počítačové skříně, která jim byla přidělena, až když získali odpovídající klíče od této osoby na základě předložení průkazu totožnosti pro účely kontroly. Zadruhé nic nenasvědčuje tomu, že by tito zákazníci měli právo kontrolovat nebo omezit užívání dotčené části uvedené nemovitosti. Zatímco tato počítačová skříň nemůže být sama o sobě kvalifikována jako nemovitost.

62

Nic tedy nenasvědčuje tomu, že podmínky, za kterých jsou servery provozovány, odpovídají podmínkám požadovaným článkem 47 směrnice o DPH a článkem 31a prováděcího nařízení, aby mohly být hostingové služby výpočetního střediska dotčené v původním řízení považovány za služby související s nemovitostí, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

63

V důsledku toho je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 47 směrnice o DPH a článek 31a prováděcího nařízení musí být vykládány v tom smyslu, že hostingové služby výpočetního střediska, v jejichž rámci poskytovatel těchto služeb dává svým zákazníkům k dispozici počítačové skříně, aby tam instalovali své servery, a poskytuje jim doplňkové zboží a služby, jako je elektrická energie a různé služby určené k zajištění toho, že tyto servery budou používány za

optimálních podmínek, nepředstavují služby související s nemovitostí ve smyslu těchto ustanovení, pokud tito zákazníci nemají – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – výhradní užívací právo k části nemovitosti, v níž byly nainstalovány počítačové skříně.

K nákladům řízení

64

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníce původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

1)

Článek 135 odst. 1 písm. l) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, musí být vykládán v tom smyslu, že hostingové služby výpočetního střediska, v jejichž rámci poskytovatel těchto služeb dává svým zákazníkům k dispozici počítačové skříně, aby tam instalovali své servery, a poskytuje jim doplňkové zboží a služby, jako je elektrická energie a různé služby určené k zajištění toho, že tyto servery budou používány za optimálních podmínek, nepředstavují nájem nemovitosti spadající pod osvobození od daně z přidané hodnoty stanovené v tomto ustanovení, pokud – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – tento poskytovatel neposkytuje pasivní plochu nebo místo svým zákazníkům, čímž by jim zajišťoval právo je užívat, jako by byli jejich vlastníky, a počítačové skříně nejsou nedílnou součástí nemovitosti, ve které jsou instalovány, ani v ní nejsou nainstalovány trvale.

2)

Článek 47 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2008/8, a článek 31a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112, ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, musí být vykládány v tom smyslu, že hostingové služby výpočetního střediska, v jejichž rámci poskytovatel těchto služeb dává svým zákazníkům k dispozici počítačové skříně, aby tam instalovali své servery, a poskytuje jim doplňkové zboží a služby, jako je elektrická energie a různé služby určené k zajištění toho, že tyto servery budou používány za optimálních podmínek, nepředstavují služby související s nemovitostí ve smyslu těchto ustanovení, pokud tito zákazníci nemají – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – výhradní užívací právo k části nemovitosti, v níž byly nainstalovány počítačové skříně.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: finština.