

62019CJ0215

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 2. júla 2020 (*1)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Poskytovanie služieb – ?lánok 135 ods. 1 písm. l) – Oslobodenie od DPH – Nájom nehnuteľností – Pojem ‚nehnuteľný majetok‘ – Vylú?enie – ?lánok 47 – Miesto zdaniteľných plnení – Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom – Vykonávacie nariadenie (EÚ) ?. 282/2011 – ?lánky 13b a 31a – Serverové skrine – Hostingové služby dátového centra“

Vo veci C?215/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto?oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko) z 5. marca 2019 a doručený Súdnemu dvoru 8. marca 2019, ktorý súvisí s konaním:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

za úasti:

A Oy,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory I. Jarukaitis, predseda piatej komory E. Regan (spravodajca) a sudca C. Lycourgos,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?asť konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

–

Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskait? a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 47 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (?alej len

„smernica o DPH“), ako aj článkov 13b a 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1), zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013 (Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1) (ďalej len „vykonávacie nariadenie“).

2

Tento návrh bol podaný v rámci konania zažatého na návrh Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (oddelenie daňového úradu na ochranu práv prijímateľov daní, Fínsko) vo veci určenia miesta výberu dane z pridanej hodnoty (DPH) za hostingové služby dátového centra poskytované spoločnosťou A Oy.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3

Hlava V smernice o DPH týkajúca sa miesta zdaniteľných plnení zahŕňa kapitolu 3, nazvanú „Miesto poskytovania služieb“. Oddiel 2 tejto kapitoly, nazvaný „Všeobecné pravidlá“, zahŕňa články 44 a 45 tejto smernice.

4

Článok 44 uvedenej smernice znie:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

5

Oddiel 3 kapitoly 3 smernice 2006/112, nazvaný „Osobitné ustanovenia“, zahŕňa články 46 až 59a tejto smernice.

6

Článok 47 uvedenej smernice, nazvaný „Poskytovanie služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok [Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom – neoficiálny preklad]“, stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb vzťahujúcich sa nehnuteľný majetok [súvisiacich s nehnuteľným majetkom – neoficiálny preklad] vrátane služieb realitných agentov a znalcov, poskytovania ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou, ako sú dovolenkové rezorty alebo miesta upravené na stanovanie, udelenia práv na používanie nehnuteľného majetku a služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a podnikmi zabezpečujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa tento nehnuteľný majetok nachádza.“

7

Článok 135 ods. 1 tejto smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 3 s názvom „Oslobodenie od dane pri iných transakciách“ hlavy IX smernice o DPH, ktorá sa nazýva „Oslobodenie od dane“, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie [plnenia – neoficiálny preklad]:

...

l)

nájom nehnuteľností.

...“

Vykonávacie nariadenie

8

Článok 13b vykonávacieho nariadenia, ktorý sa nachádza v oddiele 1 s názvom „Pojmy“ kapitoly V tohto nariadenia, nazvanej „Miesto zdaniteľných transakcií [plnení – neoficiálny preklad]“, stanovuje:

„Na účely uplatňovania smernice [o DPH] sa za ‚nehnuteľný majetok‘ považuje:

...

c)

akýkoľvek prvok, ktorý sa inštaloval a tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby, bez ktorého by budova alebo stavba nebola úplná, ako napríklad dvere, okná, strechy, schodiská a výťahy;

d)

akýkoľvek prvok, vybavenie alebo prístroj trvalo namontovaný v budove alebo stavbe, ktorý nemožno premiestniť bez zničenía alebo úpravy budovy alebo stavby.“

9

Oddiel 4 tejto kapitoly s názvom „Miesto poskytovania služieb (články 43 až 59 smernice [o DPH])“ obsahuje pododdiel 6a, nazvaný „Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom“, v ktorom sa nachádza článok 31a tohto nariadenia, ktorý znie:

„1. K službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom podľa článku 47 smernice [o DPH] patria len tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Služby dostatočne úzko súvisia s

nehnutelným majetkom v týchto prípadoch:

a)

v prípade, že sú odvodené z nehnuteľného majetku a že daný majetok tvorí základnú súťažnú službu a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný;

b)

v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku.

2. Odsek 1 sa vzťahuje najmä na:

...

h)

prenajímanie nehnuteľného majetku okrem prenajímania, na ktoré sa vzťahuje odsek 3 písm. c), vrátane uskladnenia tovaru, v prípade ktorého sa postúpila určitá časť majetku do výlučného používania odberateľom;

...

3. Odsek 1 sa nevzťahuje na:

...

b)

uskladňovanie tovaru v nehnuteľnom majetku, ak žiadna konkrétna časť nehnuteľného majetku nie je postúpená do výhradného používania odberateľom;

...“

Fínske právo

10

§ 1 prvý odsek arvonlisäverolaki 1501/1993 [zákon č. 1501/1993 o dani z pridanej hodnoty] z 30. decembra 1993 v znení uplatniteľnom v čase, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej (čalej len „AVL“), stanovuje:

„Daň z pridanej hodnoty sa vyberá v prospech štátu za podmienok stanovených v tomto zákone:

(1)

z akéhokoľvek predaja tovaru a poskytovania služieb vo Fínsku v rámci obchodnej činnosti;

...“

11

Podľa § 27 tohto zákona:

„Predaj nehnuteľného majetku, ako aj prenájom, nájom, vecné bremená alebo akýkoľvek iný

prevod práv, ktorý môže súvisieť s nehnuteľnosťou, sú oslobodené od dane.

Od dane je oslobodený aj akýkoľvek predaj elektrickej energie, plynu, tepla, vody a iného tovaru rovnakého druhu uskutočnený v kontexte prevodu užívacieho práva k nehnuteľnému majetku, ktorý je tiež oslobodený od dane.“

12

§ 28 uvedeného zákona uvádza:

„Nehnuteľný majetok‘ je akýkoľvek nehnuteľný majetok definovaný v článku 13b [vykonávacieho nariadenia].“

13

Podľa § 65 AVL:

„Ak nie je nižšie uvedené inak, miestom poskytovania služby obchodníkovi, ktorý koná ako taký, je Fínsko, ak sa poskytuje stálej prevádzkari zákazníka, ktorá sa sama nachádza v tejto krajine. Miestom takéhoto poskytovania služieb, pokiaľ sa neposkytne stálej prevádzkari, je Fínsko, ak sa sídlo ekonomickej činnosti zákazníka nachádza v tejto krajine.“

14

§ 67 tohto zákona stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľnosťou je Fínsko, ak sa predmetná nehnuteľnosť nachádza v tejto krajine.

Za ‚poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľnosťou‘ sa považujú najmä služby znalcov a realitných agentov, hotelové ubytovacie služby, poskytovanie práv na užívanie nehnuteľného majetku, ako aj stavebné služby.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15

A Oy je spoločnosť založená podľa fínskeho práva a je prevádzkovateľom bezdrôtových komunikačných sietí, pričom jej činnosť zahŕňa aj rozvoj telekomunikačných sietí a infraštruktúr sietí.

16

Táto spoločnosť ponúka najmä hostingové služby dátového centra prevádzkovateľom so sídlom vo Fínsku a v iných členských štátoch, ktorí vykonávajú svoju činnosť v oblasti informačných technológií a používajú svoje vlastné servery na poskytovanie elektronických pripojení svojim zákazníkom. Servery sú umiestnené v priestoroch vybavených potrebnými elektronickými pripojeniami, v ktorých sú vlhkosť a teplo presne regulované, aby sa umožnilo používanie týchto serverov v súlade s ich účelom v chladnom prostredí.

17

Hostingové služby dátového centra ponúkané spoločnosťou A Oy zahŕňajú dodanie serverovej skrine vybavenej dverami, ktoré možno uzamknúť, elektriny, ako aj poskytovanie služieb určených na zabezpečenie toho, aby sa servery používali za optimálnych podmienok, akými sú sledovanie

teploty a vlhkosti, chladenie, sledovanie výpadkov dodávky elektrického prúdu, požiarne alarm v serverových skrinách na účely odhalenia prípadného požiaru, ako aj elektronická kontrola vstupu. Okrem toho táto spoločnosť zabezpečuje všeobecné upratovacie služby, ak aj výmenu žiaroviek.

18

Serverové skrine sú primontované k podlahe v budove, ktorú si prenajíma A Oy. Používatelia do nich umiestnia svoje prístroje, ktoré sú tiež primontované k týmto serverovým skrinám a možno ich v priebehu niekoľkých minút odmontovať.

19

Zákazníci nemajú k serverovým skrinám, do ktorých nainštalovali svoj server, kľúč, ale po overení ich totožnosti ho môžu získať od strážnej služby, ktorá je kedykoľvek k dispozícii. A Oy nemá prístupové právo k serverovej skrini svojho zákazníka.

20

A Oy zaslala daňovému úradu žiadosť o predbežné rozhodnutie v súvislosti s režimom DPH uplatniteľným na tieto služby.

21

Rozhodnutím z 27. februára 2017 tento úrad, pokiaľ ide o obdobie od 27. februára 2017 do 31. decembra 2018, konštatoval, že na hostingové služby dátového centra poskytované spoločnosťou A Oy sa nevzťahuje všeobecné pravidlo týkajúce sa miesta poskytovania služieb stanovené v § 65 AVL, ale treba ich považovať za poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľnosťou v zmysle § 67 AVL, ktorých miesto plnenia je definované ako miesto, kde sa táto nehnuteľnosť nachádza. Podľa daňového úradu totiž prenájom technického lokálu požadovaného na umiestnenie serverov zákazníkov predstavuje poskytovanie hlavných služieb z balíka služieb poskytovaných spoločnosťou A Oy, keďže je pre tieto služby hlavný a nevyhnutný. Toto plnenie by sa teda malo považovať za postúpenie práva na užívanie nehnuteľného majetku v zmysle § 27 AVL.

22

Rozsudkom z 27. októbra 2017 Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky, Fínsko), na ktorý sa obrátila A Oy, zrušil toto rozhodnutie. Tento súd usúdil, že hostingové služby dátového centra poskytované touto spoločnosťou nemožno považovať za poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľnosťou v zmysle § 67 AVL, a preto sa na ne vzťahuje všeobecné pravidlo stanovené v § 65 tohto zákona. V tejto súvislosti konštatoval, že hoci sú serverové skrine, ktoré sú určené na umiestnenie serverov, pripevnené k zemi, možno ich premiestniť bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby v zmysle článku 13b písm. d) vykonávacieho nariadenia. Tieto serverové skrine teda nepredstavujú nehnuteľný majetok v zmysle tohto ustanovenia, keďže zákazník nevyužíva čas dátového centra považovaného za nehnuteľnosť, ale má len možnosť používať uvedené skrine umiestnené v tomto dátovom centre za optimálnych podmienok. A Oy tak svojim zákazníkom poskytuje balík služieb týkajúci sa umiestnenia ich serverov, ktorých hlavným plnením je ponúknuť týmto zákazníkom čo možno najlepší prostredie pre fungovanie týchto serverov.

23

Oddelenie daňového úradu na ochranu práv prijímateľov daní podalo proti tomuto rozsudku odvolanie na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko).

V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa tento súd pýta, či sa majú serverové skrine, poskytované spoločnosťou A Oy v rámci hostingových služieb dátového centra, ktoré ponúka, považovať za nehnuteľný majetok v zmysle článku 13b vykonávacieho nariadenia. Ak by to tak nebolo, vzniká otázka, či tieto služby treba považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 47 smernice o DPH, ktorých miestom plnenia je miesto, kde sa táto nehnuteľnosť nachádza. V rámci posúdenia tejto poslednej otázky sa uvedený súd domnieva, že treba tiež zohľadniť článok 31a vykonávacieho nariadenia, ktorý spresňuje vymedzenie pojmu „služby súvisiace s nehnuteľným majetkom“ v zmysle tohto článku 47.

Za týchto okolností Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

Majú sa články 13b a 31a [vykonávacieho nariadenia] vykladať v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, o aké ide vo veci samej, v rámci ktorých podnikateľ poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine v dátovom centre na umiestnenie serverov spolu s doplnkovým tovarom a službami, sa majú považovať za nájom nehnuteľnosti?

2.

V prípade zápornej odpovede na prvú otázku majú sa článok 47 smernice [o DPH] a článok 31a [vykonávacieho nariadenia] vykladať v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, o aké ide vo veci samej, sa majú považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom, pričom miestom plnenia je miesto, kde sa nehnuteľný majetok nachádza?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

Treba poznamenať, že vnútroštátny súd sa svojimi dvoma otázkami pýta Súdneho dvora na výklad smernice o DPH v rámci sporu, ktorý sa týka daňového zaobchádzania v prípade poskytovania služieb, ktoré sám tento súd kvalifikuje ako „hostingové služby dátového centra“.

Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, tieto služby obsahujú viacero prvkov, ktoré spočívajú, ako bolo uvedené v bodoch 16 až 18 tohto rozsudku, jednak v poskytovaní týmto poskytovateľom uvedených služieb serverových skríň vybavených uzamknutými dverami, do ktorých môžu zákazníci tohto poskytovateľa nainštalovať svoje servery, ako aj jednak v dodávke elektriny a poskytovaní zo strany tohto poskytovateľa rôznych služieb určených na zabezpečenie používania týchto serverov v optimálnych podmienkach, najmä pokiaľ ide o vlhkosť a teplotu.

Podľa judikatúry Súdneho dvora keď súbor prvkov a úkonov tvorí jediné plnenie, potom je potrebné vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa predmetné plnenie vykonáva, s cieľom

určíť, či toto plnenie predstavuje na účely DPH dve alebo viaceré odlišné plnenia, alebo jediné plnenie (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 35 a citovaná judikatúra).

29

Plnenie sa musí považovať za jediné plnenie najmä vtedy, ak jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie, a ostatné plnenia predstavujú jedno alebo viaceré vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému zaobchádzaniu ako hlavné plnenie. Konkrétne musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 38 a citovaná judikatúra).

30

V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, a najmä zo samotného znenia položených otázok vyplýva, že vnútroštátny súd sa domnieva, že jednotlivé prvky poskytovania hostingových služieb dátového centra, o ktoré ide vo veci samej, predstavujú jediné plnenie, v rámci ktorého poskytovanie serverových skríň predstavuje hlavné plnenie, pričom dodávka elektriny a služieb určených na zabezpečenie používania týchto serverov za optimálnych podmienok sa považuje za vedľajšie vo vzťahu k tomuto hlavnému plneniu.

31

Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, otázky týkajúce sa výkladu práva Únie položil vnútroštátny súd v rámci skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzil na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. marca 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, bod 30 a citovanú judikatúru).

32

Na otázky položené týmto súdom treba teda odpovedať na základe predpokladu, ktorý takto určil vnútroštátny súd, podľa ktorého poskytovanie hostingových služieb dátového centra, o ktoré ide vo veci samej, predstavuje jediné plnenie, v rámci ktorého je poskytovanie serverových skríň hlavným plnením.

O prvej otázke

33

V rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zavedeného článkom 267 ZFEÚ Súdnemu dvoru prináleží dať vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť spor, ktorý prejednáva. Z tohto hľadiska Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené. Úlohou Súdneho dvora je totiž vykladať všetky ustanovenia práva Únie, ktoré vnútroštátne súdy potrebujú na rozhodovanie o žalobách, ktoré im boli predložené, aj keď tieto ustanovenia nie sú výslovne spomenuté v otázkach položených Súdnemu dvoru týmito súdmi (rozsudok z 12. marca 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, bod 39).

34

V prejednávanej veci hoci z formálneho hľadiska vnútroštátny súd obmedzil svoju prvú otázku na

výklad ?lánkov 13b a 31a vykonávacieho nariadenia, ktoré definujú pojmy „nehnute?ný majetok“ a „služby súvisiace s nehnute?ným majetkom“ na ú?ely ur?enia miesta poskytovania služieb podliehajúcich DPH, z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že cie?om tejto otázky je v skuto?nosti ur?i?, ?i sa ?lánok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, ktorý stanovuje, že nájom nehnute?ností je oslobodený od dane, uplat?uje na hostingové služby dátového centra poskytované poskytovate?om dotknutým vo veci samej. Toto ustanovenie je navyše citované v odôvodnení tohto rozhodnutia ako pravidlo práva Únie uplatnite?né v spore vo veci samej a prenájom nehnute?ného majetku je upravený v ?lánku 31a ods. 2 písm. h) vykonávacieho nariadenia, ktorý je výslovne uvedený v uvedenej otázke.

35

Za týchto podmienok možno dospieť k záveru, že vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, ?i sa má ?lánok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, v rámci ktorých poskytovate? týchto služieb poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine, aby si do nich nainštalovali svoje servery, a dodáva im doplnkové tovary a služby, akými sú elektrina a rôzne služby ur?ené na zabezpe?enie používania týchto serverov za optimálnych podmienok, predstavujú služby spo?ívajúce v nájme nehnute?ností, na ktoré sa vz?ahuje oslobodenie od DPH stanovené v tomto ustanovení.

36

V tejto súvislosti treba pripomenú?, že v súlade s ?lánkom 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH sú plnenia spo?ívajúce v nájme nehnute?ností oslobodené od DPH.

37

Oslobodenia od dane, aké stanovuje ?lánok 135 ods. 1 smernice o DPH, predstavujú autonómne pojmy práva Únie, a preto musia byť na úrovni Únie definované jednotne (pozri analogicky rozsudok zo 16. októbra 2019, Winterhoff a Eisenbeis, C?4/18 a C?5/18, EU:C:2019:860, bod 43, ako aj citovanú judikatúru).

38

Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa výrazy použité na ozna?enie oslobodení od dane uvedených v tomto ustanovení, vrátane pojmu „nájom nehnute?ností“, majú vyklada? doslovne, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdanite?ná osoba uskuto?ní za protihodnotu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, bod 37 a citovanú judikatúru).

39

Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cie?mi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektova? požiadavky zásady da?ovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Táto požiadavka doslovného výkladu tak neznamena?, že pojmy použité na vymedzenie oslobodení od dane upravených v uvedenom ustanovení sa majú vyklada? spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavoval ich ú?inku (pozri analogicky rozsudok zo 16. októbra 2019, Winterhoff a Eisenbeis, C?4/18 a C?5/18, EU:C:2019:860, bod 45, ako aj citovanú judikatúru).

40

Súdny dvor definoval pojem „nájom nehnute?ností“ uvedený v ?lánku 135 ods. 1 písm. l) smernice

o DPH ako právo priznané majiteľom nehnuteľností nájomcovi využívať za odplatu a na dojednanú dobu túto nehnuteľnosť, akoby bol jej vlastníkom, a vylúčiť akúkoľvek inú osobu z výkonu tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 18 a citovaný judikatúru).

41

Súdny dvor tiež spresnil, že oslobodenie od dane uvedené v tomto ustanovení možno vysvetliť tak, že nájom nehnuteľností, keďže ide o ekonomickú činnosť, obvykle predstavuje relatívne pasívnu činnosť, ktorá nevytvára veľkú pridanú hodnotu. Takáto činnosť sa teda musí odlišovať od ostatných činností, ktoré majú buď priemyselný a obchodný charakter, alebo úcel, ktorý lepšie vystihuje poskytovanie služieb, než jednoduché poskytnutie veci na využívanie, ako je právo využívať golfové ihrisko, právo použiť most za protihodnotu spočívajúcu v zaplatení poplatku, či dokonca právo umiestniť automat na cigarety v obchodnom zariadení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 19 a citovaný judikatúru).

42

Z toho vyplýva, že pasívny charakter nájmu nehnuteľností, ktoré odôvodňuje oslobodenie takýchto plnení od DPH na základe článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, vyplýva zo samotnej povahy plnenia a nie zo spôsobu, akým nájomca využíva dotknutú vec (rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 20).

43

Súdny dvor už rozhodol, že z priznania tohto oslobodenia je teda vylúčená činnosť, ktorá zahŕňa nielen pasívne poskytnutie nehnuteľného majetku na využívanie, ale aj určitý počet obchodných činností, akými sú dohľad, stála správa a údržba zo strany majiteľa, ako aj poskytnutie iných zariadení, takže v prípade neexistencie úplne osobitných okolností, nemôže nájom tejto veci predstavovať hlavné plnenie (rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 21 a citovaná judikatúra).

44

Práve vzhľadom na tieto kritériá vyvodené judikatúrou Súdneho dvora treba určiť, či sa na hostingové služby dátového centra, o aké ide vo veci samej, vzťahuje oslobodenie od DPH stanovené v článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH.

45

V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že poskytovateľ hostingových služieb dátového centra, o ktoré ide vo veci samej, poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine, do ktorých môžu títo zákazníci nainštalovať alebo dať nainštalovať svoje servery poskytovateľom, a že tento poskytovateľ im tiež ako doplnkovú službu dodáva elektrinu, ako aj poskytuje rôzne služby určené na zabezpečenie používania, či dokonca údržbu týchto serverov za optimálnych podmienok. Zdá sa tiež, že zákazníci majú prístup k serverovej skrini, ktorá im bola pridelená, až po tom, čo získajú príslušné kľúče od tretej osoby na základe predloženia dokladu totožnosti na účely kontroly.

46

Za týchto podmienok a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa nezdá, že by sa poskytovateľ služieb dotknutých vo veci samej obmedzoval na pasívne poskytnutie plochy alebo

miesta svojim klientom tým, že im zaručí právo užívať ho, akoby boli jeho vlastníckmi, a vylúči tak akúkoľvek inú osobu z používania takéhoto práva. Predovšetkým nielen naznačuje, že by zákazníci tohto poskytovateľa mali právo kontrolovať alebo obmedziť prístup k časti budovy, v ktorej boli nainštalované serverové skrine.

47

Pokiaľ ide o otázku, či by sa samotné serverové skrine mohli považovať za nehnuteľný majetok, ktorý je predmetom nájmu, treba uviesť, že článok 13b vykonávacieho nariadenia, ktorý má za cieľ spresniť pojem „nehnuteľný majetok“ na účely uplatnenia smernice o DPH, najmä vo svojich písmenách c) a d) stanovuje, že tento pojem zahŕňa „akýkoľvek prvok, ktorý sa inštaloval a tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby, bez ktorého by budova alebo stavba nebola úplná, ako napríklad dvere, okná, strechy, schodiská a výťahy“, ako aj „akýkoľvek prvok, vybavenie alebo prístroj trvalo namontovaný v budove alebo stavbe, ktorý nemožno premiestniť bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby“.

48

V prejednávanej veci sa na jednej strane zdá, že serverové skrine nie sú vôbec neoddeliteľnou súčasťou budovy, v ktorej sú nainštalované, keďže táto budova by sa v prípade ich neexistencie z hľadiska štruktúry nepovažovala za „neúplnú“, a na druhej strane, keďže tieto serverové skrine sú len primontované k zemi, a teda môžu byť premiestnené bez zničenia alebo úpravy budovy, nie sú ani „trvalo“ namontované. Z toho vyplýva, že sa nezdá, že by bolo možné tieto serverové skrine kvalifikovať ako nehnuteľnosti, ktoré môžu byť predmetom nájmu oslobodeného od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH, čo musí overiť tento súd.

49

Na prvú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, v rámci ktorých poskytovateľ týchto služieb poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine, aby si do nich nainštalovali svoje servery, a dodáva im doplnkové tovary a služby, akými sú elektrina a rôzne služby určené na zabezpečenie používania týchto serverov za optimálnych podmienok, nepredstavujú služby spočívajúce v nájme nehnuteľností, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od DPH stanovené v tomto ustanovení, keďže, čo musí preskúmať vnútroštátny súd preskúmať, na jednej strane tento poskytovateľ neposkytuje svojim zákazníkom na pasívne využívanie plochu alebo miesto tým, že im zaručí právo užívať ho, akoby boli jeho vlastníckmi, a na druhej strane serverové skrine nie sú neoddeliteľnou súčasťou budovy, v ktorej sú nainštalované, a nie sú tam ani trvalo namontované.

O druhej otázke

50

Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 47 smernice o DPH a článok 31a vykonávacieho nariadenia vykladať v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, v rámci ktorých poskytovateľ týchto služieb poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine, aby si do nich nainštalovali svoje servery, a dodáva im doplnkový tovar a služby, ako sú elektrina a rôzne služby určené na zabezpečenie používania týchto serverov za optimálnych podmienok, predstavujú služby súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle týchto ustanovení.

51

V tejto súvislosti treba pripomenúť, že články 44 a 45 smernice o DPH obsahujú všeobecné

pravidlo na určenie miesta rozhodného pre vznik daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním služieb, zatiaľ čo články 46 až 59a tejto smernice upravujú rad osobitných hraničných ukazovateľov (rozsudok z 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 20).

52

Cieľom všetkých týchto ustanovení je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (rozsudok z 30. apríla 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, bod 32 a citovaná judikatúra).

53

Uvedené ustanovenia tým, že stanovujú miesto rozhodné pre vznik daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním služieb a vymedzili právomoci členských štátov, majú za cieľ zaviesť racionálne rozdelenie pôsobnosti vnútroštátnych právnych úprav v oblasti DPH jednotným určením miesta vzniku daňovej povinnosti v prípade poskytnutia služieb (pozri analogicky rozsudok z 30. apríla 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, bod 33 a citovanú judikatúru).

54

Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, nie je to tak, že by mali články 44 a 45 smernice o DPH väčšiu váhu ako články 46 až 59a tejto smernice. V každej situácii si treba položiť otázku, či táto situácia zodpovedá niektorému z prípadov uvedených v článkoch 46 až 59a tejto smernice. Ak to tak nie je, na uvedenú situáciu sa vzťahujú články 44 a 45 tejto smernice (rozsudok z 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 21 a citovaná judikatúra).

55

Z toho vyplýva, že článok 47 smernice o DPH nemožno považovať za výnimku zo všeobecného pravidla, keďže sa má vykladať doslovne (pozri analogicky rozsudky z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 19; z 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 22, ako aj z 8. mája 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, bod 25).

56

V prejednávanej veci treba určiť, či sa má poskytovanie hostingových služieb dátového centra, o aké ide vo veci samej, považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle tohto ustanovenia, pričom v takom prípade je miestom tohto plnenia miesto, kde sa táto nehnuteľnosť nachádza.

57

V tejto súvislosti treba na úvod konštatovať, že hoci hostingové služby dátového centra nie sú uvedené medzi službami vymenovanými v článku 47 smernice o DPH, tento výpočet nemá, ako vyplýva z výrazu „vrátane“, ktorý mu predchádza, vyerpávajúci charakter.

58

Ako však Európska komisia správne uviedla vo svojich písomných pripomienkach, z plnení výslovne uvedených v tomto ustanovení jasne vyplýva, že do pôsobnosti uvedeného ustanovenia môžu patriť len plnenia, ktoré majú dostatočne priamu súvislosť s nehnuteľným majetkom.

V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že na to, aby sa poskytovanie služieb považovalo za súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle toho istého ustanovenia, musí mať toto plnenie súvislosť s výslovne určenou nehnuteľnosťou a jeho predmetom musí byť samotný nehnuteľný majetok. O taký prípad ide najmä vtedy, ak sa výslovne určený nehnuteľný majetok musí považovať za prvok, ktorý tvorí službu, keďže predstavuje jej hlavný a nevyhnutný prvok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. júna 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, body 34 a 35).

Táto judikatúra bola v podstate kodifikovaná v článku 31a ods. 1 písm. a) a b) vykonávacieho nariadenia, ktorý stanovuje, že služby súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 47 smernice o DPH zahŕňajú len služby, ktoré s nehnuteľným majetkom dostatočne priamo súvisia, čo je na jednej strane prípad, keď sú tieto služby odvodené z nehnuteľného majetku a uvedený nehnuteľný majetok tvorí základnú súčasť služby a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný, ako aj na druhej strane, keď sú uvedené služby poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú na ňu zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku. Ako pritom výslovne vyplýva z ustanovení článku 31a ods. 2 písm. h) v spojení s článkom 31a ods. 3 písm. b) vykonávacieho nariadenia, prenájom nehnuteľnosti na účely uskladnenia tovaru nemožno považovať za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 47 uvedenej smernice, ak žiadna konkrétna časť nehnuteľného majetku nie je postúpená do výhradného používania odberateľom.

V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v prejednávanej veci, ako už bolo v podstate uvedené v bodoch 45, 46 a 48 tohto rozsudku, zákazníci, ktorí využívajú hostingové služby dátového centra, o ktoré ide vo veci samej, nemajú výlučné právo užívať časť budovy, v ktorej boli nainštalované serverové skrine. Po prvé prístup k serverovej skrini, ktorá im bola pridelená, majú totiž až po tom, čo získajú príslušné kľúče od tretej osoby na základe predloženia dokladu totožnosti na účely kontroly. Po druhé sa zdá, že títo klienti nemajú právo kontrolovať či obmedziť využívanie dotknutej časti uvedenej nehnuteľnosti. Po tretie túto serverovú skriňu nemožno samo osebe kvalifikovať ako nehnuteľný majetok.

Nezdá sa teda, že podmienky, za ktorých sú servery umiestnené, zodpovedajú podmienkam vyžadovaným článkom 47 smernice o DPH a článkom 31a vykonávacieho nariadenia na to, aby sa hostingové služby dátového centra, o ktoré ide vo veci samej, mohli považovať za súvisiace s nehnuteľným majetkom, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Na druhú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 47 smernice o DPH a článok 31a vykonávacieho nariadenia sa majú vykladať v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, v rámci ktorých poskytovateľ týchto služieb poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine, aby si do nich nainštalovali svoje servery, a dodáva im doplnkový tovar a služby, ako sú elektrina a rôzne služby určené na zabezpečenie používania týchto serverov za optimálnych podmienok, nepredstavujú služby vzťahujúce sa na nehnuteľný majetok v zmysle týchto ustanovení, ak títo zákazníci nepoživajú, čo musí overiť vnútroštátny súd, právo výlučného využívania časti

nehnuteľnosti, v ktorej sú nainštalované serverové skrine.

O trovách

64

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ústátnikom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ústátnikov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (desiata komora) rozhodol takto:

1.

Článok 135 ods. 1 písm. l) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, sa má vykladať v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, v rámci ktorých poskytovateľ týchto služieb poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine, aby si do nich nainštalovali svoje servery, a dodáva im doplnkové tovary a služby, akými sú elektrina a rôzne služby určené na zabezpečenie používania týchto serverov za optimálnych podmienok, nepredstavujú služby spočívajúce v nájme nehnuteľností, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty stanovené v tomto ustanovení, keďže, čo musí preskúmať vnútroštátny súd preskúmať, na jednej strane tento poskytovateľ neposkytuje svojim zákazníkom na pasívne využívanie plochu alebo miesto tým, že im zaručí právo užívať ho, akoby boli jeho vlastníckmi, a na druhej strane serverové skrine nie sú neoddeliteľnou súčasťou budovy, v ktorej sú nainštalované, a nie sú tam ani trvalo namontované..

2.

Článok 47 smernice o 2006/112, zmenenej smernicou 2008/8, a článok 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112, zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, sa majú vykladať v tom zmysle, že hostingové služby dátového centra, v rámci ktorých poskytovateľ týchto služieb poskytuje svojim zákazníkom serverové skrine, aby si do nich nainštalovali svoje servery, a dodáva im doplnkový tovar a služby, ako sú elektrina a rôzne služby určené na zabezpečenie používania týchto serverov za optimálnych podmienok, nepredstavujú služby vzťahujúce sa na nehnuteľný majetok v zmysle týchto ustanovení, ak títo zákazníci nepoživajú, čo musí overiť vnútroštátny súd, právo výlučného využívania časti nehnuteľnosti, v ktorej sú nainštalované serverové skrine.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: fínčina.