

62019CJ0215

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 2. julija 2020 (*1)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Opravljanje storitev – Člen 135(1)(l) – Oprostitev plačila DDV – Dajanje nepremičnin v najem – Pojem ‚nepremičnina‘ – Izključitev – Člen 47 – Kraj obdavčljivih transakcij – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami – Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011 – Člena 13b in 31a – Omara za naprave – Storitve namestitve v podatkovnem centru“

V zadevi C-215/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska) z odločbo z dne 5. marca 2019, ki je na Sodišču prispela 8. marca 2019, v postopku, ki ga je začela

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

ob udeležbi

A Oy,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, E. Regan (poročevalec), predsednik petega senata, in C. Lycourgos, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki sta jih predložila:

—

za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitis in I. Koskinen, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 47 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL

2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), ter členov 13b in 31a Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1), kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 (UL 2013, L 284, str. 1) (v nadaljevanju: Izvedbena uredba).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je sprožila Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (služba davčne uprave za varstvo pravic prejemnikov davkov, Finska) glede določitve kraja obračuna davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi s storitvami namestitve v podatkovnem centru, ki jih zagotavlja družba A Oy.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3

Naslov V Direktive o DDV, ki se nanaša na kraj obdavčljivih transakcij, zajema poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“. Oddelek 2 tega poglavja, naslovljen „Splošne določbe“, vsebuje člena 44 in 45 te direktive.

4

Člen 44 te direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če pa so te storitve opravljene na stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj stalne poslovne enote. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

5

Oddelek 3 poglavja 3 Direktive o DDV, naslovljen „Posebne določbe“, vsebuje člene od 46 do 59a te direktive.

6

Člen 47 navedene direktive, naslovljen „Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami“, določa:

„Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, kakor so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnin in storitvami za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem, je kraj, v katerem se nepremičnina nahaja.“

7

Člen 135(1) Direktive o DDV, ki je v poglavju 3, naslovljenem „Oprostitve za druge dejavnosti“, pod naslovom IX, „Oprostitve“, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(l)

lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

[...]“

Izvedbena uredba

8

Člen 13b, ki je v oddelku 1, naslovljenem „Pojmi“, poglavja V Izvedbene uredbe, naslovljenega „Kraj obdavčljivih transakcij“, določa:

„Za namene uporabe Direktive [o DDV] se za ‚nepremičnino‘ šteje:

[...]

(c)

vsak predmet, ki je vgrajen in je sestavni del zgradbe ali konstrukcije in brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna, na primer vrata, okna, strehe, stopnišča in dvigala;

(d)

vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno nameščen v zgradbi ali strukturi in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali strukture.“

9

Oddelek 4 tega poglavja, naslovljen „Kraj opravljanja storitev (členi 43 do 59 Direktive [o DDV])“, vsebuje pododdelek 6a, naslovljen „Opravljanje storitev, povezanih z nepremičninami“, v katerem je člen 31a te uredbe, ki določa:

„1. Storitve, povezane z nepremičninami, iz člena 47 Direktive [o DDV] vključujejo samo tiste storitve, ki so dovolj neposredno povezane z zadevno nepremičnino. Šteje se, da so storitve dovolj neposredno povezane z nepremičnino v naslednjih primerih:

(a)

če izhajajo iz nepremičnine in je ta nepremičnina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev;

(b)

če se opravljajo za nepremičnino ali so namenjene zanjo in je njihov cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine.

2. Z odstavkom 1 je zajeto zlasti naslednje:

[...]

(h)

dajanje nepremičnine v zakup ali najem, razen dejavnosti iz točke (c) odstavka 3, vključno s skladi enjem blaga, pri katerem je prejemniku določen del nepremičnine dodeljen v izključno uporabo;

[...]

3. Z odstavkom 1 ni zajeto naslednje:

[...]

(b)

skladi enje blaga v nepremičnini,  e prejemniku ni dodeljen določen del nepremičnine v izključno uporabo;

[...]“

Finsko pravo

10

 len 1, prvi odstavek, arvonlis verolaki (1501/1993) (zakon št. (1501/1993) o davku na dodano vrednost) z dne 30. decembra 1993 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: AVL), določa:

„Davek na dodano vrednost se plača državi v skladu s postopki, določenimi v tem zakonu:

(1)

za vsako prodajo blaga ali storitev, opravljeno na Finskem v okviru opravljanja gospodarske dejavnosti;

[...]“

11

 len 27 tega zakona določa:

„Prodaja nepremičnine, lizing, dajanje v najem, služnostne pravice ali vsak drug prenos pravic, ki ga je mogoče povezati z nepremičnino, so oproščeni plačila davka.

Plačila davka je oproščena tudi vsaka prodaja električne energije, plina, toplote, vode in drugega blaga iste vrste, ki je opravljena v okviru odsvojitve pravice do uporabe nepremičnine, ki sama ni obdavčena.“

12

 len 28 navedenega zakona določa:

„Nepremičnina‘ pomeni vsako nepremičnino v smislu opredelitve iz člena 13b [Izvedbene uredbe].“

13

Člen 65 AVL določa:

„Če v nadaljevanju ni določeno drugače, se šteje, da je bila storitev, opravljena za gospodarski subjekt, ki deluje kot tak, izvedena na Finskem, če se opravi za stalno poslovno enoto kupca na Finskem. Če se taka storitev ne opravi za stalno poslovno enoto, se šteje, da je bila opravljena na Finskem, če je sedež gospodarske dejavnosti kupca na Finskem.“

14

Člen 67 tega zakona določa:

„Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičnino je Finska, če je zadevna nepremičnina v tej državi.

Za „opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami“ se štejejo zlasti storitve strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, storitve hotelskih nastanitev, podeljevanje pravic do uporabe nepremičnin in gradbena dela.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

15

A Oy, družba finskega prava, je operater brezžičnih komunikacijskih omrežij, njena dejavnost pa zajema tudi razvoj telekomunikacijskih omrežij in infrastruktur omrežij.

16

Ta družba med drugim ponuja storitve namestitve v podatkovnem centru operaterjem s sedežem na Finskem in v drugih državah članicah, ki svoje dejavnosti opravljajo na področju informacijskih tehnologij in uporabljajo lastne strežnike, da z njimi zagotavljajo elektronske povezave svojim strankam. Strežniki so nameščeni v centrih, ki so opremljeni s potrebnimi elektronskimi povezavami in v katerih se natančno uravnavata vlažnost zraka in temperatura, da se tako omogoči uporaba teh strežnikov v skladu z njihovo namembnostjo v ohlajenem okolju.

17

K storitvam namestitve v podatkovnem centru, ki jih ponuja družba A Oy, spadajo zagotavljanje omare za naprave s ključavnico, ki jo je mogoče blokirati, zagotavljanje električne energije in storitev, s katerimi se zagotovi, da se strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, kot so spremljanje temperature in vlažnosti, hlajenje, nadzor izpadov v dovajanju električne energije, detektorji dima, s katerimi se ugotavljajo morebitni vžigi znotraj omar za naprave, in elektronski nadzor dostopa. Poleg tega ta družba skrbi za splošno varovanje in menjavo električnih žarnic.

18

Omare za naprave so priključene na tleh v nepremičnini, ki jo najema družba A Oy. Uporabniki nato v njih shranjujejo svojo opremo, ki se priključi v omare in jo je mogoče iz njih v nekaj minutah odstraniti.

19

Stranke nimajo ključa od omare za naprave, v katero so namestile svoj strežnik, vendar ga lahko pridobijo ob predložitvi osebne izkaznice pri varnostnikih, ki so vedno na voljo. Družba A Oy nima

pooblastila za dostop do omare za naprave svoje stranke.

20

Družba A Oy je pri davčni upravi vložila predlog za izdajo predhodnega mnenja v zvezi z ureditvijo DDV, ki se uporablja za te storitve.

21

Ta uprava je z odločbo z dne 27. februarja 2017 ugotovila, da glede obdobja od 27. februarja 2017 do 31. decembra 2018 za storitve namestitve v podatkovnem centru, ki jih opravlja družba A Oy, ne velja splošno pravilo v zvezi s krajem opravljanja storitev iz člena 65 AVL, ampak je treba te storitve šteti za opravljanje storitev v zvezi z nepremičnino v smislu člena 67 AVL, pri katerih se kraj določi na podlagi kraja, v katerem je nepremičnina. Davčna uprava namreč meni, da je dajanje v najem tehničnega prostora, ki se zahteva za namestitev strežnikov strank, glavna storitev iz svežnja storitev, ki jih zagotavlja družba A Oy, ker je za stranke osrednjega pomena in bistvena. To storitev bi bilo torej treba obravnavati kot odsvojitev pravice do uporabe nepremičnine iz člena 27 AVL.

22

Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska), pri katerem je družba A Oy vložila tožbo, je s sodbo z dne 27. oktobra 2017 to odločbo odpravilo. To sodišče je ugotovilo, da storitev namestitve v podatkovnem centru, ki jih zagotavlja ta družba, ni mogoče šteti za opravljanje storitev v zvezi z nepremičnino v smislu člena 67 AVL in da zato zanje velja splošno pravilo iz člena 65 tega zakona. V zvezi s tem je ugotovilo, da so omare za naprave, ki so namenjene hrambi strežnikov, sicer pripršene na tla, vendar jih je mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali strukture v smislu člena 13b, točka (d), Izvedbene uredbe. Te omare za naprave naj torej ne bi bile nepremičnine v smislu te določbe, ker stranka ne pridobi v posest dela podatkovnega centra, ki se šteje za nepremičnino, ampak ima na voljo samo možnost uporabe navedenih omar za naprave, ki so v podatkovnem centru, v optimalnih pogojih. Družba A Oy naj bi tako svojim strankam zagotavljala sveženj storitev v zvezi z namestitvijo njihovih strežnikov, med katerimi je glavna storitev zagotavljanje najboljšega mogočega okolja za delovanje teh strežnikov tem strankam.

23

Služba davčne uprave za varstvo pravic prejemnikov davkov je pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska) zoper to sodbo vložila pritožbo.

24

V predložitveni odločbi se to sodišče sprašuje, ali je treba omare za naprave, ki jih družba A Oy zagotavlja v okviru storitev namestitve v podatkovnem centru, ki jih ponuja, šteti za nepremičnino v smislu člena 13b Izvedbene uredbe. V nasprotnem primeru bi se postavilo vprašanje, ali je treba za te storitve šteti, da so storitve v zvezi z nepremičninami v smislu člena 47 Direktive o DDV, katerih kraj opravljanja je kraj, v katerem je nepremičnina. Navedeno sodišče v okviru presoje zadnjenavedenega vprašanja meni, da bi bilo treba upoštevati tudi člen 31a Izvedbene uredbe, ki določa obseg pojma „storitve, povezane z nepremičninami“ v smislu tega člena 47.

25

V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1.

Ali je treba člena 13b in 31a [Izvedbene uredbe] razlagati tako, da je treba storitev namestitve v podatkovnem centru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, pri kateri gospodarski subjekt svojim strankam ponuja omare za naprave, namenjene za hrambo strežnikov, ki stojijo v podatkovnem centru, vključno z dodatnim blagom in storitvami, šteti za dajanje nepremičnine v najem?

2.

Če je odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje nikalen: ali je treba člen 47 Direktive [o DDV] in člen 31a [Izvedbene uredbe] kljub temu razlagati tako, da je treba storitev namestitve v podatkovnem centru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, šteti za storitev v zvezi z nepremičninami, kraj njenega opravljanja pa je kraj, v katerem je nepremičnina?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

26

Ugotoviti je treba, da predložitveno sodišče Sodišče sprašuje o razlagi Direktive o DDV v okviru spora, ki se nanaša na davčno obravnavanje opravljanja storitev, ki jih predložitveno sodišče samo opredeljuje kot „storitve namestitve v podatkovnem centru“.

27

Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, te storitve vključujejo več elementov, ki zajemajo, kot je bilo navedeno v točkah od 16 do 18 te sodbe, na eni strani to, da ponudnik teh storitev daje na voljo omare za naprave s kľjučavnico, ki jo je mogoče blokirati, v katerih lahko stranke tega ponudnika namestijo svoje strežnike, ter na drugi strani to, da se zadnjenavedenim dobavi električna energija in različne storitve, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, zlasti kar zadeva vlažnost in temperaturo.

28

V skladu s sodno prakso Sodišča je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, ali ta transakcija za namene DDV povzroči nastanek dveh ali več ločenih storitev ali ene enotne storitve (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 35 in navedena sodna praksa).

29

Za enotno storitev gre med drugim tudi, kadar je treba eno ali več storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Zlasti je treba storitev šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, če za stranke ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporabljajo glavno storitev ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 38 in navedena sodna praksa).

V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe, zlasti iz samega besedila postavljenih vprašanj, razvidno, da predložitveno sodišče meni, da različni elementi zagotavljanja storitev namestitve v podatkovnem centru iz postopka v glavni stvari pomenijo enotno storitev, v okviru katere je dajanje na voljo omar za naprave glavna storitev, dobava električne energije in storitev, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, pa se šteje za pomožno tej glavni storitvi.

Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča, nacionalno sodišče zastavi vprašanja v zvezi z razlago prava Unije v dejanskem okviru, ki ga je pristojno opredeliti samo in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša (glej v tem smislu sodbo z dne 26. marca 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, točka 30 in navedena sodna praksa).

Na vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, je torej treba odgovoriti na podlagi premise, ki jo je postavilo predložitveno sodišče in v skladu s katero je zagotavljanje storitev namestitve v podatkovnem centru iz postopka v glavni stvari enotna storitev, v okviru katere je glavna storitev dajanje na voljo omar za naprave.

Prvo vprašanje

V okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, določenega s členom 267 PDEU, je naloga Sodišča nacionalnemu sodišču dati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. Za to mora Sodišče po potrebi preoblikovati predložena vprašanja. Naloga Sodišča je namreč razložiti vse določbe prava Unije, ki jih nacionalna sodišča potrebujejo za odločanje v sporih, ki so jim predloženi, tudi če te določbe niso izrecno navedene v vprašanjih, ki jih postavijo ta sodišča (sodba z dne 12. marca 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, točka 39).

Tako je v obravnavanem primeru – čeprav je predložitveno sodišče svoje prvo vprašanje formalno omejilo na razlago členov 13b in 31a Izvedbene uredbe, ki opredeljujeta pojma „nepremičnina“ in „storitve, povezane z nepremičninami“ za določitev kraja opravljanja storitev, ki so predmet DDV – iz predložitvene odločbe razvidno, da se to vprašanje dejansko nanaša na ugotovitev, ali se člen 135(1)(l) Direktive o DDV, v katerem je določena oprostitve dajanja nepremičnin v najem, uporablja za storitve namestitve v podatkovnem centru, ki jih zagotavlja ponudnik iz postopka v glavni stvari. Poleg tega je ta določba v obrazložitvi te odločbe navedena kot pravilo prava Unije, ki se uporablja za spor o glavni stvari, dajanje nepremičnin v najem pa je zajeto v členu 31a(2)(h) Izvedbene uredbe, ki je v navedenem vprašanju izrecno omenjen.

V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(l) Direktive o DDV razlagati tako, da storitve namestitve v podatkovnem centru, v okviru katerih ponudnik teh storitev svojim strankam daje na voljo omare za naprave, da te stranke v njih namestijo svoje strežnike, ter jim zagotavlja dodatno blago in storitve, kot so

elektri?na energija in razli?ne storitve, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, pomenijo storitve dajanja nepremi?nin v najem, za katere velja oprostitev pla?ila DDV iz te dolo?be.

36

V zvezi s tem je treba opozoriti, da so v skladu s ?lenom 135(1)(l) Direktive o DDV transakcije dajanja nepremi?nin v najem oproš?ene pla?ila DDV.

37

Oprostitev, kakršne so tiste, ki so dolo?ene v ?lenu 135(1) Direktive o DDV, so samostojni pojmi prava Unije, ki jih je zato treba po vsej Uniji razlagati in uporabljati enotno (glej po analogiji sodbo z dne 16. oktobra 2019, Winterhoff in Eisenbeis, C?4/18 in C?5/18, EU:C:2019:860, to?ka 43 in navedena sodna praksa).

38

Poleg tega iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je treba izraze, ki se uporabljajo za opis oprostitev iz te dolo?be, vklju?no s pojmom „dajanje nepremi?nin v najem“, razlagati ozko, ker pomenijo odstopanja od splošnega na?ela, na podlagi katerega se DDV pla?a za vsako storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, to?ka 37 in navedena sodna praksa).

39

Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati na?elo dav?ne nevtralnosti, ki je nelo?ljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedene dolo?be, razlagati tako, da bi bil tem oprostitvam odvzet u?inek (glej po analogiji sodbo z dne 16. oktobra 2019, Winterhoff in Eisenbeis, C?4/18 in C?5/18, EU:C:2019:860, to?ka 45 in navedena sodna praksa).

40

Sodiš?e je pojem „dajanje nepremi?nin v najem“ iz ?lena 135(1)(l) Direktive o DDV opredelilo kot pravico, ki jo lastnik nepremi?nine za dogovorjeni ?as da najemniku v zameno za pla?ilo, da ima to nepremi?nino v posesti kot lastnik in da vse druge osebe izklju?i od u?ivanja te pravice (glej v tem smislu sodbo z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, to?ka 18 in navedena sodna praksa).

41

Sodiš?e je tudi pojasnilo, da je razlog za oprostitev iz te dolo?be okoliš?ina, da je dajanje nepremi?nin v najem, ki je sicer gospodarska dejavnost, obi?ajno precej pasivna dejavnost, pri kateri ne nastane pomembna dodana vrednost. Tako je treba tako dejavnost razlikovati od drugih dejavnosti, ki so bodisi industrijske in komercialne bodisi je njihov predmet bolj opravljanje storitve kot preprosto dajanje stvari na voljo, kot je pravica do uporabe igriš?a za golf, pravica do uporabe mostu za pla?ilo mostnine ali tudi pravica namestitve avtomatov za cigarete v poslovnih prostorih (glej v tem smislu sodbi z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, to?ka 19 in navedena sodna praksa).

42

Iz tega izhaja, da se pasivnost dajanja nepremičnine v najem, ki upravičuje, da so takšne transakcije oproščene plačila DDV, na podlagi člena 135(1)(l) Direktive o DDV, nanaša na naravo same transakcije, ne pa na to, kako najemnik uporablja zadevno stvar (sodba z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita, C 278/18, EU:C:2019:160, točka 20).

43

Sodišče je tako razsodilo, da je iz te oprostitve izključena dejavnost, ki ne zajema le pasivnega dajanja nepremičnine na voljo, ampak tudi nekaj poslovnih dejavnosti, kot so nadzor, upravljanje in stalno vzdrževanje s strani lastnika ter dajanje drugih naprav na voljo, tako da  e ni povsem posebnih okoliščin, najem te nepremičnine ne more biti glavna storitev (sodba z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita, C 278/18, EU:C:2019:160, točka 21 in navedena sodna praksa).

44

Z vidika teh meril, določenih v sodni praksi Sodišča, je treba ugotoviti, ali za storitve namestitve v podatkovnem centru, kak rne so te iz postopka v glavni stvari, velja oprostitev DDV iz člena 135(1)(l) Direktive o DDV.

45

V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da ponudnik storitev namestitve v podatkovnem centru iz postopka v glavni stvari svojim strankam daje na voljo omare za naprave, v katerih te stranke lahko namestijo – oziroma naročijo ponudniku, da namesti – svoje strežnike, in da jim ta ponudnik dodatno dobavlja električno energijo ter ponuja različne storitve za zagotovitev uporabe ali celo vzdrževanja teh strežnikov v optimalnih pogojih. Prav tako je razvidno, da lahko stranke dostopajo do omare za naprave, ki jim je bila dodeljena, šele po tem, ko od tretje osebe pridobijo ustrezne ključe, in sicer ob predložitvi osebne a dokumenta za namene nadzora.

46

V teh okoliščinah in ob upoštevanju preverjanja, ki ga mora opraviti predložitveno sodišče, ne kaže, da bi ponudnik storitev iz postopka v glavni stvari svojim strankam zgolj pasivno dajal na voljo površino oziroma prostor z zagotavljanjem pravice, da ga zasedajo, kot da bi bile njegovi lastniki, in tako izključijo vse druge osebe od uživanja te pravice. Zlasti nič ne kaže na to, da bi imele stranke tega ponudnika pravico nadzorovati ali omejiti dostop do dela stavbe, v kateri so bile nameščene omare za naprave.

47

V zvezi z vprašanjem, ali bi bilo same omare za naprave mogoče šteti za nepremičnine, ki so predmet dajanja v najem, je treba poudariti, da člen 13b Izvedbene uredbe, katerega namen je pojasniti pojem „nepremičnina“ za namene uporabe Direktive o DDV, med drugim v točkah (c) in (d) določa, da ta pojem vključuje „vsak predmet, ki je vgrajen in je sestavni del zgradbe ali konstrukcije in brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna, na primer vrata, okna, strehe, stopnišča in dvigala“, kot tudi „vsak predmet, opremo ali stroj, ki je stalno nameščen v zgradbi ali strukturi in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali strukture“.

48

V obravnavani zadevi pa kaže, prvič, da omare za naprave nikakor niso sestavni del stavbe, v kateri so nameščene, ker se ta brez njih ne bi štela za strukturno „nepopolno“, in drugi , da te omare za naprave, ki so zgolj pri vr  ene na tleh in jih je torej mogoče predstaviti brez uničenja ali

spreminjanja stavbe, niso nameštene „stalno“. Iz tega sledi, da takšnih omar za naprave ni mogoče opredeliti kot nepremnine, ki bi lahko bile predmet dajanja v najem, ki je na podlagi člena 135(1)(l) Direktive o DDV oproščeno plačila DDV, kar mora preveriti navedeno sodišče.

49

Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 135(1)(l) Direktive o DDV razlagati tako, da storitve namestitve v podatkovnem centru, v okviru katerih ponudnik teh storitev svojim strankam daje na voljo omare za naprave, da te stranke v njih namestijo svoje strežnike, in jim zagotavlja dodatno blago in storitve, kot so električna energija in različne storitve, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, niso storitve dajanja nepremnin v najem, za katere velja oprostitev plačila DDV iz te določbe, ker – kar mora preveriti navedeno sodišče – na eni strani ta ponudnik svojim strankam ne daje pasivno na voljo površine oziroma prostora z zagotavljanjem pravice, da ga zasedajo, kot da bi bile njegovi lastniki, ter na drugi strani omare za naprave nikakor niso sestavni del stavbe, v kateri so nameštene, in v njej tudi niso nameštene stalno.

Drugo vprašanje

50

Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 47 Direktive o DDV in člen 31a Izvedbene uredbe razlagati tako, da storitve namestitve v podatkovnem centru, v okviru katerih ponudnik teh storitev svojim strankam daje na voljo omare za naprave, da te stranke v njih namestijo svoje strežnike, ter jim zagotavlja dodatno blago in storitve, kot so električna energija in različne storitve, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, pomenijo storitve, povezane z nepremninami, v smislu teh določb.

51

V zvezi s tem je treba spomniti, da člena 44 in 45 Direktive o DDV vsebujeta splošno pravilo, s katerim se določi kraj, ki je davno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev, medtem ko je v členih od 46 do 59a te direktive navedena vrsta posebnih naveznih okoliščin (sodba z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, točka 20).

52

Cilj vseh teh določb je, na eni strani, preprečitev sporov glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in na drugi strani, neobdavčenje prihodkov (sodba z dne 30. aprila 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, točka 32 in navedena sodna praksa).

53

Namen navedenih določb je – z določitvijo kraja davno upoštevne navezne okoliščine za opravljanje storitev in z omejitvijo pristojnosti držav članic – uvedba razumne razdelitve posamičnih področij uporabe nacionalnih zakonodaj na področju DDV s tem, da se enotno določi navezna okoliščina za določitev kraja opravljanja storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 30. aprila 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, točka 33 in navedena sodna praksa).

54

Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da člena 44 in 45 Direktive o DDV nimata prednosti pred členi od 46 do 59a te direktive. V vsakem položaju posebej se je treba vprašati, ali zadevni primer ustreza enemu od primerov iz členov od 46 do 59a te direktive. Če ni tako, se za navedeni

položaj uporabita ?lena 44 in 45 te direktive (sodba z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, to?ka 21 in navedena sodna praksa).

55

Iz tega izhaja, da ?lena 47 Direktive o DDV ni treba šteti za izjemo od splošnega pravila, ki bi jo bilo treba razlagati ozko (glej po analogiji sodbe z dne 8. decembra 2016, A in B, C?453/15, EU:C:2016:933, to?ka 19; z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, to?ka 22, ter z dne 8. maja 2019, Geelen, C?568/17, EU:C:2019:388, to?ka 25).

56

V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, ali je zagotavljanje storitve namestitve v podatkovnem centru, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, storitev, povezana z nepremi?nino, v smislu te dolo?be, pri ?emer bi bil kraj opravljanja te storitve kraj, kjer je ta nepremi?nina.

57

V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da ?eprav storitev namestitve v podatkovnem centru ni med storitvami, naštetimi v ?lenu 47 Direktive o DDV, pa to naštevanje, kot je razvidno iz zgoraj navedenega izraza „vklju?no“, ni iz?rpno.

58

Vendar kot je Evropska komisija pravilno poudarila v pisnem stališ?u, iz storitev, ki so izrecno navedene v tej dolo?bi, jasno izhaja, da lahko le storitve, ki imajo dovolj neposredno zvezo z nepremi?nino, spadajo na podro?je uporabe navedene dolo?be.

59

V zvezi s tem je Sodiš?e razsodilo, da mora biti storitev, zato da bi se zanjo štelo, da je povezana z nepremi?nino v smislu iste dolo?be, povezana z izrecno dolo?eno nepremi?nino, njen predmet pa je sama nepremi?nina. To še posebej velja, kadar je treba izrecno dolo?eno nepremi?nino šteti za bistveni element opravljanja storitev, ker predstavlja osrednji in nepogrešljiv sestavni del opravljanja storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 27. junija 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, to?ki 34 in 35).

60

Ta sodna praksa je bila v bistvu kodificirana s ?lenom 31a(1)(a) in (b) Izvedbene uredbe, ki dolo?a, da storitve, povezane z nepremi?ninami, v smislu ?lena 47 Direktive o DDV vklju?ujejo samo tiste storitve, ki so dovolj neposredno povezane z zadevno nepremi?nino, kar je po eni strani v primeru, ?e te storitve izhajajo iz nepremi?nine in je ta nepremi?nina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev, in po drugi strani, ?e se opravljajo za nepremi?nino ali so namenjene zanjo in je njihov cilj pravna ali fizi?na sprememba zadevne nepremi?nine. Kot pa izrecno izhaja iz dolo?b ?lena 31a(2)(h) v povezavi s ?lenom 31a(3)(b) Izvedbene uredbe, dajanja nepremi?nine v najem za skladiš?enje ni mogo?e šteti za storitev v zvezi z nepremi?nino v smislu ?lena 47 navedene direktive, ?e prejemniku ni dodeljen noben dolo?en del nepremi?nine v izklju?no uporabo.

61

V zvezi s tem pa je iz predložitvene odlo?be razvidno, da v obravnavanem primeru, kot je bilo v bistvu že navedeno v to?kah 45, 46 in 48 te sodbe, stranke, ki uporabljajo storitve namestitve v

podatkovnem centru iz postopka v glavni stvari, nimajo pravice do izključne uporabe dela stavbe, v katerem so bile nameštene omare za naprave. Prvi, do omare za naprave, ki jim je bila dodeljena, lahko namreč dostopajo šele po tem, ko so od tretje osebe pridobile ustrezne ključne, in sicer ob predložitvi osebne dokumenta za namene nadzora. Drugi, te stranke očitno nimajo pravice nadzirati ali omejevati uporabe zadevnega dela navedene stavbe. Tretji, te omare za naprave kot takšne ni mogoče opredeliti kot nepremičnino.

62

Ne kaže torej, da okoliščine, v katerih so strežniki nameščeni, ustrezajo okoliščinam, ki se zahtevajo v členu 47 Direktive o DDV in členu 31a Izvedbene uredbe, da bi bilo mogoče šteti, da so storitve namestitve v podatkovnem centru iz postopka v glavni stvari povezane z nepremičnino, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

63

Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 47 Direktive o DDV in člen 31a Izvedbene uredbe razlagati tako, da storitve namestitve v podatkovnem centru, v okviru katerih ponudnik teh storitev svojim strankam daje na voljo omare za naprave, da te stranke v njih namestijo svoje strežnike, ter jim zagotavlja dodatno blago in storitve, kot so električna energija in različne storitve, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, ne pomenijo storitev, povezanih z nepremičnino, v smislu teh določb, kadar te stranke nimajo pravice do izključne uporabe dela stavbe, v katerem so omare za naprave nameštene, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

64

Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deseti senat) razsodilo:

1.

Člen 135(1)(l) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da storitve namestitve v podatkovnem centru, v okviru katerih ponudnik teh storitev svojim strankam daje na voljo omare za naprave, da te stranke v njih namestijo svoje strežnike, ter jim zagotavlja dodatno blago in storitve, kot so električna energija in različne storitve, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, niso storitve dajanja nepremičnin v najem, za katere velja oprostitve plačila davka na dodano vrednost iz te določbe, ker – kar mora preveriti navedeno sodišče – na eni strani ta ponudnik svojim strankam ne daje pasivno na voljo površine oziroma prostora z zagotavljanjem pravice, da ga zasedajo, kot da bi bile njegovi lastniki, ter na drugi strani omare za naprave nikakor niso sestavni del stavbe, v kateri so nameštene, in v njej tudi niso nameštene stalno.

2.

Člen 47 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8, in člen 31a Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112, kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013, je treba razlagati tako, da storitve namestitve v podatkovnem centru, v okviru katerih ponudnik teh storitev svojim strankam daje na voljo omare za naprave, da te stranke v njih namestijo svoje strežnike, ter jim zagotavlja dodatno blago in storitve, kot so električna energija in različne storitve, s katerimi se zagotovi, da se ti strežniki uporabljajo v optimalnih pogojih, ne pomenijo storitev, povezanih z nepremičnino, v smislu teh določb, kadar te stranke nimajo pravice do izključne uporabe dela stavbe, v katerem so omare za naprave nameščene, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: finščina.