

62019CJ0215

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

2. juli 2020 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – levering af tjenesteydelser – artikel 135, stk. 1, litra l) – momsfritagelse – udlejning af fast ejendom – begrebet »fast ejendom« – ikke omfattet – artikel 47 – stedet for afgiftspligtige transaktioner – tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom – gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 – artikel 13b og 31a – kabinetter – datacentertjenesteydelser«

I sag C-215/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) ved afgørelse af 5. marts 2019, indgået til Domstolen den 8. marts 2019, i sagen anlagt af

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

procesdeltager:

A Oy,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis, formanden for Femte Afdeling, E. Regan (refererende dommer), og dommer E. Juhász,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitis og I. Koskinen, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 47 i Rådets direktiv

2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, p. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«), og artikel 13b og 31a i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1), som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 (EUT 2013, L 284, s. 1) (herefter »gennemførelsesforordningen«).

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag anlagt af Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (tjeneste under skatte- og afgiftsmyndigheden med ansvar for varetagelse af skattemodtagernes rettigheder, Finland) vedrørende fastlæggelsen af stedet for opkrævning af merværdiafgift (moms) af de datacentertjenesteydelser, som A Oy leverer.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3

Momsdirektivets afsnit V vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner indeholder kapitel 3 med overskriften »Leveringsstedet for tjenesteydelser«. Dette kapitels afdeling 2, der har overskriften »Almindelige bestemmelser«, indeholder direktivets artikel 44 og 45.

4

Direktivets artikel 44 har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

5

Afdeling 3 i momsdirektivets kapitel 3, der har overskriften »Særlige bestemmelser«, indeholder direktivets artikel 46-59a.

6

Direktivets artikel 47, der har overskriften »Tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom«, bestemmer:

»Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, som

f.eks. ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.«

7

Indeholdt i kapitel 3, som har overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«, under momsdirektivets afsnit IX, der har overskriften »Afgiftsfritagelser«, fastsætter direktivets artikel 135, stk. 1:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l)

bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

[...]«

Gennemførelsesforordningen

8

Indeholdt i afdeling 1 med overskriften »Begreber« under gennemførelsesforordningens kapitel V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« bestemmer gennemførelsesforordningens artikel 13b:

»I forbindelse med anvendelsen af [momsdirektivet] anses følgende for at være »fast ejendom«:

[...]

c)

ethvert element, der er installeret, og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer

d)

ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.«

9

Dette kapitels afdeling 4 med overskriften »Leveringsstedet for ydelser ([momsdirektivets a]rtikel 43-59 [...])« indeholder en underafdeling 6a, der har overskriften »Ydelser i forbindelse med fast ejendom«, hvori er indeholdt forordningens artikel 31a, som har følgende ordlyd:

»1. Ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 47 [...] omfatter kun ydelser, som har tilstrækkelig direkte tilknytning til den pågældende ejendom. Ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom i følgende tilfælde:

a)

når de hidrører fra en fast ejendom, og den pågældende ejendom udgør en bestanddel af ydelsen

og er central og væsentlig for de leverede ydelser

b)

når de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

[...]

h)

leasing eller udlejning af fast ejendom, der ikke er omfattet af stk. 3, litra c), herunder oplagring af varer, for hvilke en specifik del af ejendommen er bestemt udelukkende til brug for kunden

[...]

3. Stk. 1 omfatter ikke følgende:

[...]

b)

oplagring af varer i en fast ejendom, hvis der ikke er nogen specifik del af den faste ejendom, som er bestemt udelukkende til brug for kunden

[...]«

Finsk ret

10

§ 1, stk. 1, i arvonlisäverolaki (1501/1993) (lov nr. (1501/1993) om merværdiafgift) af 30. december 1993 i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »AVL«), fastsætter:

»Der opkræves merværdiafgift til staten efter de i denne lov fastsatte bestemmelser:

1)

af salg af varer og tjenesteydelser foretaget i Finland som led i erhvervsvirksomhed

[...]«

11

Lovens § 27 har følgende ordlyd:

»Salg af fast ejendom eller overdragelse af forpagtningsret, lejeret, servitutrettighed eller nogen anden tilsvarende rettighed over fast ejendom er fritaget for moms.

Ethvert salg af elektricitet, gas, varme, vand og andre varer af samme type, der foretages i forbindelse med overdragelse af en brugsret til en fast ejendom, som selv er afgiftsfritaget, er ligeledes afgiftsfritaget.«

12

Lovens § 28 bestemmer:

»For »fast ejendom« anses enhver fast ejendom som defineret i [gennemførelsesforordningens] artikel 13b [...]«

13

AVL's § 65 har følgende ordlyd:

»Medmindre andet er bestemt nedenfor, anses en tjenesteydelse, som leveres til en erhvervsdrivende, der handler i denne egenskab, for leveret i Finland, når den leveres til køberens faste forretningssted i landet. Leveringsstedet for en sådan tjenesteydelse, når den ikke leveres til det faste forretningssted, er i Finland, når hjemstedet for kundens økonomiske virksomhed er i landet.«

14

Lovens § 67 bestemmer:

»Leveringsstedet for ydelser vedrørende fast ejendom er i Finland, når den pågældende faste ejendom er beliggende i landet.

For ydelser vedrørende fast ejendom anses bl.a. ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom og ydelser i forbindelse med byggearbejder.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15

A Oy, der er et finsk selskab, er en netoperatør for trådløse kommunikationsnetværk, hvis aktiviteter ligeledes omfatter udvikling af telekommunikationsnetværk og netinfrastruktur.

16

Dette selskab tilbyder navnlig datacentertjenesteydelser til operatører etableret i Finland og de øvrige medlemsstater, der udøver virksomhed på informations- og kommunikationsteknologiområdet, og som anvender deres egne servere for at tilbyde deres kunder datatrafikforbindelser. Serverne er hostet i lokaler, der er udstyret med de fornødne datatrafikforbindelser, og i hvilke bl.a. luftfugtighed og temperatur er reguleret præcist for at understøtte servernes anvendelsesformål i nedkølede omgivelser.

17

De datacentertjenesteydelser, som A Oy tilbyder, omfatter et aflåseligt kabinet, elektricitet samt levering af ydelser, der skal sikre et optimalt anvendelsesmiljø for anvendelsen af serverne, såsom overvågning af temperatur og luftfugtighed i serverrummet, køling, overvågning af udfald i elforsyningen, røgalarmer til opdagelse af eventuel brand i kabinetterne samt en elektronisk adgangskontrol. Dette selskab tager sig desuden af den almindelige vedligeholdelse og udskiftningen af elpærer.

18

Kabinetterne er fastgjort til gulvet med bolte i en ejendom lejet af A Oy. Brugerne anbringer herefter deres eget udstyr i kabinetterne, hvilket selv kan skrues fast i disse kabinetter og afmonteres på nogle minutter.

19

Kunderne har ikke egen nøgle til det kabinet, hvori de har installeret deres server, men de kan mod forevisning af legitimation få udleveret en nøgle hos en døgnvagt, der er til stede. A Oy har ikke adgang til kundens kabinet.

20

A Oy anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden om en forhåndsbesked vedrørende den momsordning, der finder anvendelse på disse ydelser.

21

Ved afgørelse af 27. februar 2017 fandt denne myndighed, at hvad angik perioden fra den 27. februar 2017 til den 31. december 2018, var de datacentertjenesteydelser, som A Oy leverer, ikke omfattet af den almindelige regel om leveringsstedet for ydelser i AVL's § 65, men skulle anses for ydelser vedrørende fast ejendom som omhandlet i AVL's § 67, for hvilke leveringsstedet er defineret som det sted, hvor den faste ejendom er beliggende. Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden udgjorde udlejningen af det teknikrum, som er nødvendigt for hosting af kundernes servere, hovedydelsen i den vifte af ydelser, som A Oy leverer, idet den er central og væsentlig for disse. Denne ydelse skulle således betragtes som overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom som omhandlet i AVL's § 27.

22

Ved dom af 27. oktober 2017 annullerede Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland), for hvilken A Oy havde indbragt sagen, denne afgørelse. Denne ret var af den opfattelse, at de datacentertjenesteydelser, som A Oy leverer, ikke kunne anses for levering af ydelser vedrørende fast ejendom som omhandlet i AVL's § 67, og følgelig var omfattet af den almindelige regel i denne lovs § 65. Den fastslog i denne henseende, at selv om kabinetterne, der skal hoste serverne, er fastgjort til gulvet, kan de flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 13b, litra d). Disse kabinetter udgør således ikke fast ejendom i denne bestemmelses forstand, idet kunden ikke får en del af datacentret, som anses for en fast ejendom, i besiddelse, men alene råder over muligheden for at benytte de nævnte kabinetter, der er placeret i dette datacenter under optimale forhold. A Oy leverer således til sine kunder en vifte af ydelser vedrørende hosting af deres servere, hvoraf hovedydelsen består i at tilbyde disse sidstnævnte de bedst mulige omgivelser for driften af disse servere.

23

Tjenesten under skatte- og afgiftsmyndigheden med ansvar for varetagelse af skattemodtagernes rettigheder har for Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) iværksat appel til prøvelse af denne dom.

24

I forelæggelsesafgørelsen har denne ret rejst spørgsmål om, hvorvidt de kabinetter, som A Oy leverer i forbindelse med de datacentertjenesteydelser, som selskabet tilbyder, skal anses for at være fast ejendom som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 13b. Hvis dette ikke er tilfældet, opstår det spørgsmål, om disse ydelser skal anses for at være i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i momsdirektivets artikel 47, for hvilke leveringsstedet er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende. I forbindelse med vurderingen af sidstnævnte spørgsmål er denne ret af den opfattelse, at gennemførelsesforordningens artikel 31a, som præciserer omfanget af begrebet »ydelse i forbindelse med fast ejendom« som omhandlet i denne artikel 47, ligeledes skal tages i betragtning.

25

På denne baggrund har Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal [gennemførelsesforordningens] artikel 13b og 31a [...] for så vidt angår leveringsstedet for ydelser fortolkes således, at datacentertjenesteydelser af den art, som ligger til grund for hovedsagen, hvor en erhvervsdrivende tilbyder sine kunder kabinetter til anbringelse af servere, som befinder sig i et datacenter, inklusive accessoriske ydelser, anses for udlejning af en fast ejendom?

2)

Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Skal [momsdirektivets] artikel 47 [...] og [gennemførelsesforordningens] artikel 31a [...] alligevel fortolkes således, at en datacentertjenesteydelse af den art, som ligger til grund for hovedsagen, skal anses for en tjenesteydelse i forbindelse med en fast ejendom, hvis leveringssted er det sted, hvor ejendommen er beliggende?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

26

Det skal indledningsvis bemærkes, at med sine to spørgsmål ønsker den forelæggende ret Domstolens fortolkning af momsdirektivet inden for rammerne af en tvist, der vedrører den skatte- og afgiftsmæssige behandling af en ydelse, som denne ret har kvalificeret som »datacentertjenesteydelser«.

27

Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, indeholder disse ydelser flere elementer, der består i, således som det er anført i nærværende doms præmis 16-18, dels tjenesteyderens tilrådighedsstillelse af aflåselige kabinetter, i hvilke denne tjenesteyders kunder kan installere deres servere, dels leveringen til disse sidstnævnte af elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold med hensyn til bl.a. fugtighed og temperatur.

28

Ifølge Domstolens praksis skal der, når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og

handlinger, tages hensyn til samtlige omstændigheder ved denne transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

29

En ydelse skal anses for én enkelt ydelse, bl.a. når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

30

I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, herunder bl.a. af ordlyden af de forelagte spørgsmål, at den forelæggende ret er af den opfattelse, at de forskellige elementer af de i hovedsagen omhandlede datacentertjenesteydelser udgør én enkelt ydelse, i forbindelse med hvilken tilrådighedsstillelsen af kabinetterne udgør hovedydelsen, idet leveringen af elektricitet og de ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold, anses for sekundær i forhold til denne hovedydelse.

31

Som det fremgår af Domstolens faste praksis, forelægges spørgsmålene om EU-rettens fortolkning af den nationale ret på baggrund af de faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge, og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve (jf. i denne retning dom af 26.3.2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

32

Det er derfor på grundlag af den forudsætning, som den forelæggende ret således har opstillet, hvorefter leveringen af de i hovedsagen omhandlede datacentertjenesteydelser udgør én enkelt ydelse, inden for rammerne af hvilken tilrådighedsstillelsen af kabinetter er hovedydelsen, at de spørgsmål, som denne ret har forelagt, skal besvares.

Det første spørgsmål

33

Som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer det denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra denne synsvinkel påhviler det denne i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den. Det påhviler nemlig Domstolen at fortolke alle de bestemmelser i EU-retten, som de nationale retter skal anvende for at træffe afgørelse i de for dem verserende tvister, også selv om disse bestemmelser ikke udtrykkeligt er omtalt i de præjudicielle spørgsmål, der forelægges Domstolen (dom af 12.3.2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, præmis 39).

34

Selv om den forelæggende ret i den foreliggende sag på det formelle plan således har begrænset

sit første spørgsmål til en fortolkning af gennemførelsesforordningens artikel 13b og 31a, der definerer henholdsvis begrebet »fast ejendom« og begrebet »ydelser i forbindelse med fast ejendom« ved fastlæggelsen af leveringsstedet for momspligtige tjenesteydelser, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at dette spørgsmål reelt tager sigte på at fastslå, om momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), som fastsætter fritagelsen for udlejning af fast ejendom, finder anvendelse på de datacentertjenesteydelser, som den i hovedsagen omhandlede tjenesteyder leverer. I øvrigt henvises der til denne bestemmelse i forelæggelsesafgørelsens begrundelse som en EU-retlig regel, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, og udlejning af fast ejendom er omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 31a, stk. 2, litra h), som udtrykkeligt er anført i nævnte spørgsmål.

35

Det må under disse omstændigheder fastslås, at den forelæggende ret med det første spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal fortolkes således, at datacentertjenesteydelser, hvor tjenesteyderen stiller kabinetter til rådighed for sine kunder til anbringelse af deres servere og tilbyder varer og tilknyttede ydelser såsom elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold, udgør ydelser bestående i udlejning af fast ejendom, der er omfattet af moms fritagelsen i denne bestemmelse.

36

I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), er transaktioner bestående i udlejning af fast ejendom momsfritaget.

37

Fritagelser såsom dem, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, er selvstændige EU-retlige begreber, hvorfor de må underlægges en ensartet definition på EU-plan (jf. analogt dom af 16.10.2019, Winterhoff og Eisenbeis, C-4/18 og C-5/18, EU:C:2019:860, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

38

Ifølge Domstolens faste praksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i denne bestemmelse, herunder begrebet »udlejning af fast ejendom«, desuden fortolkes indskrænkende, idet en fritagelse er en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

39

Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene i nævnte bestemmelse, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. analogt dom af 16.10.2019, Winterhoff og Eisenbeis, C-4/18 og C-5/18, EU:C:2019:860, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

40

Domstolen har defineret begrebet »udlejning af fast ejendom« som omhandlet i momsdirektivets

artikel 135, stk. 1, litra l), som den ret, udlejer af en ejendom indrømmer lejer til mod vederlag og for en aftalt periode at benytte denne ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. i denne retning dom af 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

41

Domstolen har desuden præciseret, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse skyldes, at udlejning af fast ejendom, selv om det er økonomisk virksomhed, normalt udgør en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi. En sådan virksomhed adskiller sig således fra andre aktiviteter, som enten kan karakteriseres som industrielle og kommercielle aktiviteter eller som bedre kan betegnes som udførelse af en ydelse end som passiv overladelse af et gode, såsom retten til at benytte en golfbane, retten til at benytte en bro mod betaling af broafgift eller retten til at opstille cigaretautomater i erhvervslokaler (jf. i denne retning dom af 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

42

Det følger heraf, at den passive karakter af udlejning af fast ejendom, som begrundes af momsfrigivelse for en sådan transaktion i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), vedrører selve transaktionen og ikke lejerens brug af den omhandlede ejendom (dom af 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 20).

43

Domstolen har således fastslået, at virksomhed, der ikke kun omfatter en passiv overladelse af en fast ejendom, men ligeledes visse kommercielle aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjenesteyderens side, samt overladelse af andre anlæg, er udelukket fra at være omfattet af denne fritagelse, således at udlejning af denne ejendom, når der ikke foreligger helt særlige omstændigheder, ikke kan udgøre hovedydelsen (dom af 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

44

Det er i lyset af disse kriterier, der er opstillet i Domstolens praksis, at det skal afgøres, om datacentertjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede er omfattet af momsfrigivelsen i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l).

45

I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at leverandøren af de i hovedsagen omhandlede datacentertjenesteydelser stiller kabinetter til rådighed for sine kunder, hvori de kan installere eller kan lade tjenesteyderen installere deres servere, og at denne tjenesteyder ligeledes til dem accessorisk leverer elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre anvendelse, endog vedligeholdelsen, af disse servere under optimale forhold. Ligeledes synes disse kunder kun at have adgang til det kabinet, som de er blevet tildelt, efter at have fået den tilhørende nøgle hos en tredjemand efter fremvisning af legitimation med henblik på kontrol.

46

Under disse omstændigheder og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse synes leverandøren af de i hovedsagen omhandlede ydelser ikke at begrænse sig til passivt at stille et areal eller en plads til rådighed for kunden, således at denne sikres en ret til at råde over arealet

eller pladsen, som om den pågældende var ejer, og til således at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. Navnlig er der intet, der indikerer, at denne tjenesteyders kunder skulle have ret til at kontrollere eller begrænse adgangen til den del af ejendommen, hvor kabinetterne er installeret.

47

Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt kabinetterne i sig selv kan anses for at være fast ejendom, der er genstand for udlejning, bemærkes, at gennemførelsesforordningens artikel 13b, som har til formål at præcisere begrebet »fast ejendom« i forbindelse med anvendelsen af momsdirektivet, bl.a. i litra c) og d) fastsætter, at dette begreb omfatter henholdsvis »ethvert element, der er installeret, og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer« og »ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres«.

48

I den foreliggende sag synes kabinetterne dog for det første på ingen måde at være en integrerende del af den bygning, hvori de er installeret, idet denne bygning ikke kan anses for at være ufuldstændig uden dem, og for det andet synes de heller ikke at være »permanent« installeret, idet de alene er fastgjort til gulvet og derfor kan flyttes, uden at bygningen ødelægges eller ændres. Heraf følger, at sådanne kabinetter ikke synes at kunne kvalificeres som fast ejendom, der kan være genstand for udlejning, som er momsfrataget i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

49

Følgelig skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal fortolkes således, at datacentertjenesteydelser, hvor tjenesteyderen stiller kabinetter til rådighed for sine kunder til anbringelse af deres servere og tilbyder varer og tilknyttede ydelser såsom elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold, ikke udgør ydelser bestående i udlejning af fast ejendom, der er omfattet af momsfratagelsen i denne bestemmelse, idet – hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve – denne tjenesteyder for det første ikke passivt stiller et areal eller en plads til rådighed for kunden, således at denne sikres en ret til at råde over arealet eller pladsen, som om den pågældende var ejer, og kabinetterne for det andet ikke er en integrerende del af den bygning, hvori de er installeret, og heller ikke er permanent installeret heri.

Det andet spørgsmål

50

Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 47 og gennemførelsesforordningens artikel 31a skal fortolkes således, at datacentertjenesteydelser, hvor tjenesteyderen stiller kabinetter til rådighed for sine kunder til anbringelse af deres servere og tilbyder varer og tilknyttede ydelser såsom elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold, udgør ydelser vedrørende fast ejendom i disse bestemmelsers forstand.

51

Det bemærkes i denne henseende, at momsdirektivets artikel 44 og 45 indeholder en generel regel for fastlæggelsen af ydelsernes afgiftsmæssige tilknytningssted, mens dette direktivs artikel 46-59a fastsætter en række særlige tilknytningsmomenter (dom af 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 20).

52

Formålet med samtlige disse regler er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 30.4.2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

53

Ved fastlæggelsen af en tjenesteydelses afgiftsmæssige tilknytningssted og for at undgå kompetencekonflikter tilsigter de nævnte bestemmelser at fastslå en rationel fordeling af anvendelsesområdet for de forskellige nationale momslovgivninger ved på en ensartet måde at fastlægge stedet for tjenesteydelsens afgiftsmæssige tilknytningssted (jf. i denne retning dom af 30.4.2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

54

Det følger af Domstolens faste praksis, at momsdirektivets artikel 44 og 45 ikke kan tillægges større vægt end direktivets artikel 46-59a. Det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i direktivets artikel 46-59a. Det er kun, hvis dette ikke er tilfældet, at nævnte situation er omfattet af direktivets artikel 44 og 45 (dom af 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

55

Det følger heraf, at momsdirektivets artikel 47 i forhold til en generel regel ikke skal anses for at være en undtagelse, der skal fortolkes strengt (jf. analogt dom af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 19, af 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 22, og af 8.5.2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, præmis 25).

56

Det skal i den foreliggende sag afgøres, om datacentertjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede skal anses for at vedrøre fast ejendom i denne bestemmelses forstand, i hvilket tilfælde leveringsstedet for disse ydelser er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

57

I denne henseende bemærkes indledningsvis, at selv om datacentertjenesteydelser ikke er nævnt blandt de ydelser, der er opregnet i momsdirektivets artikel 47, er denne opregning ikke udtømmende, således som det fremgår af udtrykket »herunder« forud herfor.

58

Som Europa-Kommissionen med rette har anført i sit skriftlige indlæg, fremgår det imidlertid klart af de ydelser, der udtrykkeligt er nævnt i denne bestemmelse, at alene ydelser, der har en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, kan omfattes af anvendelsesområdet for denne bestemmelse.

Domstolen har i denne henseende fastslået, at for at en levering af en tjenesteydelse anses for at være i forbindelse med fast ejendom i denne samme bestemmelses forstand, skal denne levering være forbundet med en udtrykkeligt identificeret fast ejendom og genstanden for leveringen af tjenesteydelsen skal være selve den faste ejendom. Dette er bl.a. tilfældet, når en udtrykkeligt identificeret fast ejendom skal betragtes som værende et afgørende element i leveringen af tjenesteydelsen, for så vidt som den udgør et vigtigt og nødvendigt element af denne (jf. i denne retning dom af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 34 og 35).

Denne retspraksis er i det væsentlige blevet kodificeret i gennemførelsesforordningens artikel 31a, stk. 1, litra a) og b), der bestemmer, at ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i momsdirektivets artikel 47 kun omfatter ydelser, som har tilstrækkelig direkte tilknytning til den faste ejendom, hvilket for det første er tilfældet, når de hidrører fra en fast ejendom, og den pågældende ejendom udgør en bestanddel af den leverede ydelse og er central og væsentlig for de leverede ydelser, og for det andet når disse ydelser leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom. Som det således udtrykkeligt følger af gennemførelsesforordningens artikel 31a, stk. 2, litra h), sammenholdt med artikel 31a, stk. 3, litra b), heri, kan udlejningen af en fast ejendom med henblik på oplagring af varer ikke anses for at udgøre en ydelse i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i nævnte direktivs artikel 47, hvis der ikke er nogen specifik del af den faste ejendom, som er bestemt udelukkende til brug for kunden.

Det fremgår i denne henseende af forelæggelsesafgørelsen, at i den foreliggende sag, og således som det allerede er anført i nærværende doms præmis 45, 46 og 48, har de kunder, der benytter de i hovedsagen omhandlede datacentertjenesteydelser, ikke en eksklusiv brugsrettighed over den del af ejendommen, hvor kabinetterne er installeret. De har for det første således først adgang til de kabinetter, som de er blevet tildelt, efter at de har fået den tilhørende nøgle hos en tredjemand efter fremvisning af legitimation med henblik på kontrol. For det andet synes disse kunder ikke at have ret til at kontrollere eller begrænse anvendelsen af den pågældende del af ejendommen. For det tredje kan dette kabinet ikke i sig selv kvalificeres som fast ejendom.

Således synes de betingelser, hvorunder serverne hostes, ikke at svare til de betingelser, der kræves i henhold til momsdirektivets artikel 47 og gennemførelsesforordningens artikel 31a, for at datacentertjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede kan anses for at være i forbindelse med fast ejendom, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 47 og gennemførelsesforordningens artikel 31a skal fortolkes således, at datacentertjenesteydelser, hvor tjenesteyderen stiller kabinetter til rådighed for sine kunder til anbringelse af deres servere og tilbyder varer og tilknyttede ydelser såsom elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold, ikke udgør ydelser vedrørende fast ejendom i disse bestemmelses forstand, når disse kunder ikke, hvilket det påhviler den forelæggende ret at

efterprøve, har en eksklusiv brugsrettighed over den del af ejendommen, hvor kabinetterne er installeret.

Sagsomkostninger

64

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

1)

Artikel 135, stk. 1, litra l), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at datacentertjenesteydelser, hvor tjenesteyderen stiller kabinetter til rådighed for sine kunder til anbringelse af deres servere og tilbyder varer og tilknyttede ydelser såsom elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold, ikke udgør ydelser bestående i udlejning af fast ejendom, der er omfattet af merværdiafgiftsfritagelsen i denne bestemmelse, idet – hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve – denne tjenesteyder for det første ikke passivt stiller et areal eller en plads til rådighed for kunden, således at denne sikres en ret til at råde over arealet eller pladsen, som om den pågældende var ejer, og kabinetterne for det andet ikke er en integrerende del af den bygning, hvori de er installeret, og heller ikke er permanent installeret heri.

2)

Artikel 47 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2008/8, og artikel 31a i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112, som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013, skal fortolkes således, at datacentertjenesteydelser, hvor tjenesteyderen stiller kabinetter til rådighed for sine kunder til anbringelse af deres servere og tilbyder varer og tilknyttede ydelser såsom elektricitet og diverse ydelser, der skal sikre servernes anvendelse under optimale forhold, ikke udgør ydelser vedrørende fast ejendom i disse bestemmelsers forstand, når disse kunder ikke, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, har en eksklusiv brugsrettighed over den del af ejendommen, hvor kabinetterne er installeret.

Underskrifter

(*1) – Processprog: finsk.