

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

2. srpnja 2020. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pružanje usluga – članak 135. stavak 1. točka (l) – Izuzeće od PDV-a – Iznajmljivanje nepokretne imovine – Pojam ‚nepokretna imovina‘ – Isključenost – članak 47. – Mjesto oporezivih transakcija – Pružanje usluga povezanih s nepokretnom imovinom – Provedbena uredba (EU) br. 282/2011 – članci 13.b i 31.a – Ormarići za uređaje – Usluge podatkovnog centra”

U predmetu C-215/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska), odlukom od 5. ožujka 2019., koju je Sud zaprimio 8. ožujka 2019., u postupku koji je pokrenuo

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

uz sudjelovanje:

A Oy,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, E. Regan (izvjestitelj), predsjednik petog vijeća, i C. Lycourgos, sudac,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitis i I. Koskinen, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 47. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i članka 13.b i 31.a Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. (SL 2013., L 284, str. 1.)

(u daljnjem tekstu: Provedbena uredba).

2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je pokrenuo Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda, Finska), u vezi s određivanjem mjesta naplate poreza na dodanu vrijednost (PDV) za usluge podatkovnog centra koje pruža društvo A Oy.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Glava V. Direktive o PDV-u, koja se odnosi na mjesto oporezivih transakcija, sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”. Odjeljak 2. tog poglavlja, naslovljen „Opća pravila”, obuhvaća članke 44. i 45. te direktive.

4 Članak 44. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. Međutim, ako se te usluge pružaju iz stalnog poslovnog nastana pružatelja smještenog na mjestu koje nije sjedište njegova poslovanja, mjesto pružanja usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

5 Odjeljak 3. poglavlja 3. Direktive o PDV-u, naslovljen „Posebne odredbe”, obuhvaća članke 46. do 59. a te direktive.

6 Članak 47. navedene direktive, naslovljen „Pružanje usluga vezano uz nepokretnu imovinu”, određuje:

„Mjesto pružanja usluga vezano uz nepokretnu imovinu, uključujući i usluge stručnjaka i posrednika za nekretnine, osiguranje smještaja u hotelskom sektoru ili u sektorima slične funkcije kao što su kampovi za ljetovanje ili odredišta razvijena za namjenu kamp odmarališta, dodjela prava za uporabu nepokretne imovine i usluga za pripremu i koordinaciju građevinskih radova kao što su usluge arhitekata i tvrtki koje nude terenski nadzor, je mjesto gdje je smještena nepokretna imovina.”

7 Članak 135. stavak 1. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 3., naslovljenom „Izuzetak ostalih aktivnosti”, glave IX., naslovljene „Izuzetak”, propisuje:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

[...]”

Provedbena uredba

8 Članak 13.b Provedbene uredbe, koji se nalazi u odjeljku 1., naslovljenom „Koncepti”, poglavlja V. Provedbene uredbe, naslovljen „Mjesto oporezivih transakcija”, određuje:

„Za primjenu Direktive [o PDV-u], ‚nepokretnom imovinom‘ smatra se sljedeće:

[...]

(c) bilo koji predmet koji je ugrađen i sastavni je dio zgrade ili građevine bez kojeg su zgrada ili građevina nepotpuni, poput vrata, prozora, krovova, stepenica i dizala;

(d) bilo koji predmet, oprema ili stroj trajno ugrađen u zgradu ili građevinu koji se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine.”

9 Odjeljak 4. tog poglavlja, naslovljen „Mjesto isporuke usluga (članci 43. do 59. Direktive [o PDV-u]”, sadržava pododjeljak 6.a, naslovljen „Isporuka usluga povezanih s nepokretnom imovinom”, u kojem se nalazi članak 31.a te uredbe, koji glasi kako slijedi:

„1. Usluge povezane s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive [o PDV-u] uključuju samo one usluge koje imaju dovoljno izravne veze s tom imovinom. Za usluge se smatra da imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom u sljedećim slučajevima:

(a) ako proizlaze iz nepokretne imovine, a ta je imovina sastavni dio usluge te je ključna i nužna za isporuku usluge;

(b) ako se pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenu te imovine.

2. Stavak 1. posebice obuhvaća sljedeće:

[...]

(h) lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine koja nije obuhvaćena točkom (c) stavka 3., uključujući i skladištenje robe za koju je određen dio imovine namijenjen za isključivu uporabu korisnika usluga;

[...]

3. Stavak 1. ne obuhvaća sljedeće:

[...]

(b) skladištenje robe u nepokretnoj imovini ako korisniku usluga nije namijenjena isključiva uporaba nijednog određenog dijela nepokretne imovine;

[...]”

Finsko pravo

10 Članak 1. stavak 1. Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Zakon 1501/1993 o porezu na dodanu vrijednost), od 30. prosinca 1993., u verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZPDV), određuje:

„Porez na dodanu vrijednost naplaćuje se u korist države na način određen ovim zakonom:

(1) na prodaju robe i usluga izvršenih u Finskoj u okviru poslovne djelatnosti;

[...]"

11 U skladu s člankom 27. tog zakona:

„Kupoprodaja nepokretne imovine, kao i zakup, najam, prava služnosti ili svaki drugi prijenos prava koji može biti povezan s nekretninom izuzeti su od poreza.

Svaka prodaja električne energije, plina, topline, vode i druge slične robe ostvarena u kontekstu prijenosa prava korištenja nepokretne imovine koja nije oporeziva također je izuzeta od poreza.”

12 Člankom 28. navedenog zakona određeno je:

„Nekretnina’ znači svaka nepokretna imovina kako je definirana u članku 13.b [Provedbene uredbe].”

13 Člankom 65. ZPDV-a utvrđuje se:

„Osim ako nije drukčije predviđeno, mjesto pružanja usluge trgovcu koji djeluje kao takav je Finska, kada se ona obavlja u mjestu stalnog poslovnog nastana klijenta, koje se samo nalazi u toj zemlji. Kada se ne pruža u mjestu stalnog poslovnog nastana, mjesto takvog pružanja usluge je Finska, kada se sjedište gospodarske djelatnosti klijenta nalazi u toj zemlji.”

14 Člankom 67. tog zakona određuje se:

„Mjesto pružanja usluga povezanih s nekretninom je Finska kada se predmetna nekretnina nalazi u toj zemlji.

Pod pojmom ‚pružanje usluga povezanih s nekretninom’ osobito se smatraju usluge stručnjaka i agencija za nekretnine, usluge hotelskog smještaja, dodjeljivanje prava korištenja nepokretne imovine i građevinske usluge.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 A Oy, društvo osnovano u skladu s finskim pravom, mrežni je operator za bežične telekomunikacijske mreže čija djelatnost obuhvaća i razvoj telekomunikacijskih mreža i mrežnih infrastruktura.

16 To društvo nudi, među ostalim, usluge podatkovnog centra subjektima s poslovnim nastanom u Finskoj i drugim državama članicama koji svoje djelatnosti obavljaju u području informacijskih tehnologija i koji se koriste vlastitim poslužiteljima radi pružanja elektroničkih veza svojim klijentima. Poslužitelji se smještaju u prostore opremljene potrebnim elektroničkim vezama u kojima su vlažnost i toplina precizno regulirani kako bi se omogućilo korištenje tih poslužitelja u skladu s njihovom namjenom, u rashlađenom okruženju.

17 Usluge podatkovnog centra koje nudi društvo A Oy uključuju stavljanje na raspolaganje ormarića za uređaje opremljenog vratima koja se mogu zaključiti, električne energije i usluga koje osiguravaju da se poslužitelji koriste u optimalnim uvjetima, kao što su praćenje temperature i vlažnosti, hlađenje, praćenje prekidâ napajanja električnom energijom, detektori dima za otkrivanje eventualnih požara unutar ormarića i nadzor elektroničkog pristupa. K tomu, to društvo osigurava upravljanje općim održavanjem i mijenjanje električnih žarulja.

18 Ormarići su prikriveni za pod u zgradi koju je unajmilo društvo A Oy. Korisnici potom u njih odlažu svoju opremu, koja je i sama prikrivena za te ormariće, a od njih se može odvojiti za

nekoliko minuta.

19 Klijenti ne raspolažu ključem ormara u kojem su instalirali svoj poslužitelj, ali ga mogu dobiti nakon provjere njihova identiteta koju provodi zaštitarska služba, a koja je dostupna u svakom trenutku. Društvo A Oy nema pravo pristupiti ormaru u svojeg klijenta.

20 Društvo A Oy je poreznoj upravi uputilo zahtjev za prethodnu odluku u pogledu režima PDV-a koji se primjenjuje na te usluge.

21 Odlukom od 27. veljače 2017. ta je uprava, što se tiče razdoblja od 27. veljače 2017. do 31. prosinca 2018., smatrala da usluge podatkovnog centra koje je pružilo društvo A Oy nisu obuhvaćene općim pravilom o mjestu pružanja usluga iz članka 65. ZPDV-a, nego ih treba smatrati pružanjem usluga povezanih s nekretninom u smislu članka 67. ZPDV-a, čije je mjesto definirano kao mjesto gdje se ta nekretnina nalazi. Naime, u skladu sa stajalištem porezne uprave, iznajmljivanje tehničkog prostora za smještaj poslužitelja klijenata čini glavnu uslugu iz asortimana usluga koje pruža društvo A Oy, s obzirom na to da je ono središnje i ključno za njih. Ta bi se usluga stoga trebala analizirati kao prijenos prava korištenja nepokretne imovine u smislu članka 27. ZPDV-a.

22 Presudom od 27. listopada 2017. Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska), pred kojim je društvo A Oy pokrenulo postupak, poništio je tu odluku. Taj je sud smatrao da se usluge podatkovnog centra koje potonje pruža ne mogu smatrati pružanjem usluga povezanih s nekretninom u smislu članka 67. ZPDV-a i da su stoga obuhvaćene općim pravilom iz članka 65. tog zakona. U tom je pogledu utvrdio da se, čak i ako su ormarići za uređaje namijenjeni prihvatu poslužitelja izvršeni za tlo, oni mogu premjestiti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine u smislu članka 13.b točke (d) Provedbene uredbe. Ti ormarići za uređaje stoga ne predstavljaju nepokretnu imovinu u smislu te odredbe, s obzirom na to da klijent ne prima u posjed dio podatkovnog centra promatranoga kao nekretninu, nego samo ima mogućnost korištenja navedenih ormarića smještenih u tom podatkovnom centru u optimalnim uvjetima. Društvo A Oy tako je svojim klijentima pružalo asortiman usluga vezanih uz smještaj njihovih poslužitelja, čija se glavna usluga sastoji u tome da im pruži najbolje moguće okruženje za funkcioniranje tih poslužitelja.

23 Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda podnijelo je protiv te presude žalbu Korkein hallinto-oikeusu (Vrhovni upravni sud, Finska).

24 U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku taj se sud pita treba li ormarići za uređaje koje na raspolaganje stavlja društvo A Oy, u okviru usluga podatkovnog centra koje nudi, smatrati nepokretnom imovinom u smislu članka 13.b Provedbene uredbe. Ako to ne bi bio slučaj, postavlja se pitanje treba li smatrati da su te usluge vezane uz nepokretnu imovinu u smislu članka 47. Direktive o PDV-u, čije je mjesto pružanja mjesto gdje se ta nekretnina nalazi. U okviru ocjene potonjeg pitanja, navedeni sud smatra da treba uzeti u obzir i članak 31.a Provedbene uredbe, kojim se pojašnjava okvir pojma „usluge vezane uz nekretninu” u smislu tog članka 47.

25 U tim je okolnostima Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 13.b i 31.a [Provedbene uredbe] tumačiti na način da se usluge podatkovnog centra poput onih iz glavnog postupka, kojima trgovac svojim klijentima nudi ormariće za smještanje poslužitelja, zajedno s dodatnim uslugama, smatraju iznajmljivanjem nepokretne imovine?

2. U slučaju nijeznog odgovora na prvo prethodno pitanje: treba li članak 47. Direktive

2006/112/EZ [o PDV-u] i članak 31.a [Provedbene uredbe] ipak tumačiti na način da se usluga podatkovnog centra poput one iz glavnog postupka smatra uslugom povezanom s nepokretnom imovinom, čije je mjesto pružanja mjesto gdje se nalazi nepokretna imovina?”

O prethodnim pitanjima

Uvodna očitovanja

26 Valja primijetiti da svojim dvama pitanjima sud koji je uputio zahtjev pita Sud o tumačenju Direktive o PDV-u u okviru spora koji se odnosi na porezni tretman pružanja usluga koje sam taj sud kvalificira kao „usluge podatkovnog centra”.

27 Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, te usluge sadržavaju više elemenata koji se sastoje, kao što je to navedeno u točkama 16. do 18. ove presude, s jedne strane, od toga da pružatelj tih usluga stavlja na raspolaganje ormariće za uređaje opremljene vratima koja se mogu zaključiti, u kojima klijenti tog pružatelja mogu postaviti svoje poslužitelje, i, s druge strane, od toga da se te potonje opskrbi električnom energijom i različitim uslugama namijenjenima osiguranju korištenja tih poslužitelja u optimalnim uvjetima, među ostalim, u pogledu vlažnosti i temperature.

28 Iz sudske prakse Suda proizlazi da kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više različitih isporuka ili jedne jedinstvene isporuke (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 35. i navedena sudska praksa).

29 Isporuku valja smatrati jedinstvenom, među ostalim, kada jedna ili više isporuka čine jednu glavnu isporuku, a jedna ili više isporuka čine jednu ili više pomoćnih isporuka koje dijele porezni tretman glavne isporuke. Osobito, isporuka se mora smatrati pomoćnom glavnoj isporuci ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne isporuke dobavljača (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 38. i navedena sudska praksa).

30 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, a osobito iz samog teksta postavljenih pitanja, proizlazi da sud koji je uputio zahtjev smatra da različiti elementi pružanja usluga podatkovnog centra o kojima je riječ u glavnom postupku predstavljaju jedinstvenu uslugu u okviru koje stavljanje na raspolaganje ormarića za uređaje predstavlja glavnu uslugu, dok se isporuka električne energije i usluga namijenjenih osiguravanju uporabe tih poslužitelja u optimalnim uvjetima smatra pomoćnom toj glavnoj usluzi.

31 Kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, pitanja o tumačenju prava Unije nacionalni sud upućuje u činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati (vidjeti u tom smislu presudu od 26. ožujka 2020., Kreissparkasse Saarlouis, C-766/19, EU:C:2020:242, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

32 Stoga na temelju tako utvrđene pretpostavke suda koji je uputio zahtjev, u skladu s kojom pružanje usluga podatkovnog centra o kojima je riječ u glavnom postupku predstavlja jedinstvenu uslugu u okviru koje je stavljanje na raspolaganje ormarića za uređaje glavna usluga, valja odgovoriti na pitanja koja je postavio taj sud.

Prvo pitanje

33 U okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda, uspostavljenog člankom

267. UFEU?a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji ?e mu omogu?iti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu Sud ?e prema potrebi preoblikovati pitanja koja su mu postavljena. Naime, dužnost je Suda protuma?iti sve odredbe prava Unije potrebne nacionalnim sudovima za donošenje odluke u postupcima koji se pred njima vode, ?ak i kad te odredbe nisu izri?ito navedene u pitanjima koja mu upu?uju ti sudovi (presuda od 12. ožujka 2020., Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, t. 39.).

34 Stoga, u ovom slu?aju, iako je sud koji je uputio zahtjev formalno ograni?io svoje prvo pitanje na tuma?enje ?lanaka 13.b i 31.a Provedbene uredbe, kojima se definiraju pojmovi „nepokretna imovina” i „usluge povezane s nepokretnom imovinom” u svrhu odre?ivanja mjesta pružanja usluga koje podliježu PDV?u, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je cilj tog pitanja u stvarnosti utvrditi primjenjuje li se ?lanak 135. stavak 1. to?ka (l) Direktive o PDV?u, kojim se predvi?a izuze?e iznajmljivanja nepokretne imovine, na usluge podatkovnog centra koje pruža pružatelj usluga o kojemu je rije? u glavnom postupku. Uostalom, ta je odredba u obrazloženju te odluke navedena kao odredba prava Unije primjenjiva na glavni postupak, a iznajmljivanje nepokretne imovine obuhva?eno je ?lankom 31.a stavkom 2. to?kom (h) Provedbene uredbe, koji se izri?ito navodi u navedenom pitanju.

35 U tim okolnostima valja smatrati da svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 135. stavak 1. to?ku (l) Direktive o PDV?u tuma?iti na na?in da usluge podatkovnog centra u okviru kojih pružatelj tih usluga svojim klijentima stavlja na raspolaganje, da bi u njih postavili svoje poslužitelje, ormari?e za ure?aje i isporu?uje im robu i pomo?ne usluge, kao što je to elektri?na energija i razli?ite usluge namijenjene osiguranju toga da se ti poslužitelji koriste u optimalnim uvjetima, predstavljaju iznajmljivanje nepokretne imovine koje je obuhva?eno izuze?em od PDV?a, koje je predvi?eno tom odredbom.

36 U tom pogledu valja podsjetiti da su, u skladu s ?lankom 135. stavkom 1. to?kom (l) Direktive o PDV?u, transakcije iznajmljivanja nepokretne imovine izuzete od PDV?a.

37 Izuze?a poput onih predvi?enih ?lankom 135. stavkom 1. Direktive o PDV?u autonomni su pojmovi prava Unije i stoga moraju imati ujedna?enu definiciju na razini Europske unije (vidjeti, po analogiji, presudu od 16. listopada 2019., Winterhoff i Eisenbeis, C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

38 Osim toga, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, izraze upotrijebljene za utvr?ivanje izuze?a iz tog ?lanka, uklju?uju?i pojmove „leasing” i „iznajmljivanje nepokretne imovine”, treba usko tuma?iti jer je rije? o odstupanjima od op?eg na?ela prema kojem se PDV napla?uje na svaku naplatnu isporuku usluga poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

39 Me?utim, tuma?enje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima koji se nastoje posti?i tim izuze?ima i ono mora poštovati zahtjeve na?ela porezne neutralnosti koje je svojstveno zajedni?kom sustavu PDV?a. Stoga to pravilo uskog tuma?enja ne zna?i da izraze upotrijebljene za definiranje izuze?a iz navedene odredbe treba tuma?iti na na?in koji bi ih lišio njihova u?inka (vidjeti, po analogiji, presudu od 16. listopada 2019., Winterhoff i Eisenbeis, C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

40 Pojam „iznajmljivanje nepokretne imovine” iz članka 135. stavka 1. točke (l) Direktive o PDV-u Sud je definirao kao pravo koje vlasnik nekretnine daje najmoćnijem uz naknadu i na ugovoreno vrijeme, da rabi tu nekretninu kao da je njezin vlasnik i da sve druge osobe isključuje od ostvarivanja tog prava (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2019., *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, t. 18. i navedenu sudsku praksu).

41 Sud je također pojasnio da se izuzeće iz te odredbe može objasniti činjenicom da iznajmljivanje nepokretne imovine, iako je gospodarska djelatnost, obično predstavlja relativno pasivnu djelatnost, koja ne stvara značajnu dodanu vrijednost. Tako takvu djelatnost treba razlikovati od drugih djelatnosti koje imaju ili industrijski i komercijalni poslovni karakter, ili predmet koji se u većoj mjeri odlikuje izvršenjem usluga nego li pukim stavljanjem na raspolaganje robe, kao što je pravo korištenja terena za golf, pravo prelaska mosta plaćanjem mostarine ili prava na ugradbu automata za cigarete u poslovnom prostoru (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2019., *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

42 Iz toga proizlazi da pasivni karakter iznajmljivanja nepokretne imovine, koji opravdava izuzeće od PDV-a tih transakcija na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) Direktive o PDV-u, proizlazi iz same naravi transakcije, a ne iz načina na koji najmoćniji koristi predmetnu imovinu (presuda od 28. veljače 2019., *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, t. 20.).

43 Stoga je Sud presudio da tim izuzećem nije obuhvaćena djelatnost koja podrazumijeva ne samo pasivno raspolaganje nekretninom, već i određene komercijalne djelatnosti, poput vlasnikova nadzora, upravljanja i stalnog održavanja kao i stavljanja na raspolaganje drugih objekata, tako da, u nedostatku sasvim posebnih okolnosti, iznajmljivanje te nekretnine ne može predstavljati glavnu uslugu (presuda od 28. veljače 2019., *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, t. 21. i navedena sudska praksa).

44 S obzirom na te kriterije utvrđene sudskom praksom Suda valja utvrditi jesu li usluge podatkovnog centra poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćene izuzećem od PDV-a predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (l) Direktive o PDV-u.

45 U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da pružatelj usluga podatkovnog centra o kojima je riječ u glavnom postupku svojim klijentima stavlja na raspolaganje ormariće za uređaje, u koje pružatelji usluga mogu ugraditi ili dati da pružatelj usluge ugradi njihove poslužitelje, i da im potomji dodatno isporučuje i električnu energiju i pruža različite usluge namijenjene osiguravanju korištenja odnosno održavanja tih poslužitelja u optimalnim uvjetima. Također je razvidno da klijenti mogu pristupiti ormarićima koji su im dodijeljeni tek nakon što su od treće osobe dobili odgovarajuće ključeve nakon predojenja identifikacijskog dokumenta u svrhu kontrole.

46 U tim okolnostima, i pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, čini se da se pružatelj usluga o kojemu je riječ u glavnom postupku ne ograničava na pasivno stavljanje na raspolaganje površine ili mjesta svojim klijentima jamčujući im pravo da ih zauzimaju kao da su njihovi vlasnici i da tako isključuje svaku drugu osobu od ostvarivanja tog prava. Osobito, ništa ne upućuje na to da klijenti tog pružatelja usluga imaju pravo nadzirati ili ograničiti pristup dijelu zgrade u kojem su ugrađeni ormarići za uređaje.

47 Što se tiče pitanja mogu li se sami ormarići za uređaje smatrati nepokretnom imovinom koja je predmet najma, valja istaknuti da članak 13.b Provedbene uredbe, čiji je cilj pojasniti pojam „nepokretna imovina” u svrhu primjene Direktive o PDV-u, predviđa, među ostalim, u točkama (c) i (d) da taj pojam uključuje „bilo koji predmet koji je ugrađen i sastavni je dio zgrade ili građevine bez kojeg su zgrada ili građevina nepotpuni, poput vrata, prozora, krovova, stepenica i dizala” i

„bilo koji predmet, oprema ili stroj trajno ugrađen u zgradu ili građevinu koji se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine”.

48 Međutim, u ovom je slučaju razvidno da, s jedne strane, ormarići za uređaje ni na koji način nisu sastavni dio zgrade u kojoj su smješteni, s obzirom na to da se ona, u slučaju da oni ne postoje, ne bi smatrala strukturno „nepotpunom” i da, s druge strane, s obzirom na to da su ti ormarići jednostavno pričvršćeni za tlo i stoga se mogu premjestiti bez uništenja ili preinake zgrade, također nisu „trajno” ugrađeni. Iz toga slijedi da se čini da se takvi ormarići za uređaje ne mogu smatrati nekretninama koje mogu biti predmet iznajmljivanja izuzetog od PDV-a na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) Direktive o PDV-u, što je na tom sudu da provjeri.

49 Slijedom toga, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 135. stavak 1. točka (l) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da usluge podatkovnog centra u okviru kojih pružatelj tih usluga stavlja na raspolaganje svojim klijentima, kako bi u njih smjestili svoje poslužitelje, ormariće za uređaje i isporučuje im robu i pruža pomoćne usluge, kao što su električna energija i različite usluge namijenjene tomu da se osigura korištenje tih poslužitelja u optimalnim uvjetima, ne predstavljaju usluge iznajmljivanja nepokretne imovine obuhvaćene izuzećem od PDV-a koje je predviđeno tom odredbom, s obzirom na to da, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, s jedne strane, taj pružatelj usluga ne stavlja pasivno na raspolaganje površinu ili mjesto svojim klijentima jamajući im pravo da ih zauzimaju kao da su njihovi vlasnici i da, s druge strane, ormarići za uređaje nisu sastavni dio zgrade u kojoj su smješteni i da, također, nisu trajno u nju ugrađeni.

Drugo pitanje

50 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 47. Direktive o PDV-u i članak 31.a Provedbene uredbe tumačiti na način da usluge podatkovnog centra u okviru kojih pružatelj tih usluga svojim klijentima stavlja na raspolaganje, kako bi u njih smjestili svoje poslužitelje, ormariće za uređaje i isporučuje im robu i pruža pomoćne usluge, kao što su električna energija i različite usluge namijenjene tomu da se osigura korištenje tih poslužitelja u optimalnim uvjetima, predstavljaju usluge povezane s nepokretnom imovinom, u smislu tih odredbi.

51 U tom pogledu valja podsjetiti da članci 44. i 45. Direktive o PDV-u sadržavaju opće pravilo o određivanju mjesta poveznice u pogledu oporezivanja pružanja usluga, dok članci 46. do 59.a te direktive predviđaju niz posebnih poveznica (presuda od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 20.).

52 Cilj je svih tih odredaba izbjeći, s jedne strane, sukob nadležnosti koji može dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (presude od 30. travnja 2015., SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, t. 32. i navedena sudska praksa).

53 Tako je, određivanjem mjesta poveznice u pogledu oporezivanja pružanja usluga i definiranjem ovlasti država članica, cilj navedenih odredbi uspostava razumnog određivanja granica pojedinih područja primjene nacionalnog zakonodavstva u području PDV-a, tako da se mjesta oporezivanja usluga utvrđuju na ujednačen način (vidjeti u tom smislu presudu od 30. travnja 2015., SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, t. 33. i navedena sudska praksa).

54 Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da članci 44. i 45. Direktive o PDV-u nemaju prednost pred njezinim člancima 46. do 59.a. Valja se u svakoj pojedinoj situaciji upitati odgovara li ona jednome od slučajeva navedenih u člancima 46. do 59.a te direktive. Ako ne, navedena situacija obuhvaćena je njezinim člancima 44. i 45. (presuda od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 21. i navedena sudska praksa).

55 Iz toga slijedi da članak 47. Direktive o PDV-u ne treba smatrati iznimkom od općeg pravila

koju treba strogo tumačiti (vidjeti, po analogiji, presude od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 19.; od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 22. i od 8. svibnja 2019., Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, t. 25.).

56 U ovom slučaju valja utvrditi treba li smatrati da je pružanje usluga podatkovnog centra poput onog o kojemu je riječ u glavnom postupku povezano s nepokretnom imovinom u smislu te odredbe, u kojem bi slučaju mjesto tog pružanja bilo mjesto gdje se ta nepokretna imovina nalazi.

57 U tom pogledu najprije valja utvrditi da, iako se usluge podatkovnog centra ne nalaze među uslugama nabrojenima u članku 47. Direktive o PDV-u, to nabranje nije, kao što to proizlazi iz izraza „uključuju” koji mu prethodi, taksativne naravi.

58 Međutim, kao što je Europska komisija pravilno istaknula u svojim pisanim očitovanjima, iz usluga koje su izričito navedene u toj odredbi jasno proizlazi da samo usluge koje su u dovoljno izravnoj vezi s nepokretnom imovinom mogu biti obuhvaćene područjem primjene navedene odredbe.

59 U tom je pogledu Sud presudio da, kako bi se smatralo da je pružanje usluga povezano s nepokretnom imovinom u smislu iste odredbe, ta usluga mora biti povezana s izričito određenom nekretninom i imati za predmet samu nepokretnu imovinu. Takav je slučaj osobito kada se izričito određena nekretnina treba smatrati konstitutivnim elementom pružanja usluga jer je ona njezin središnji i neophodan element (vidjeti u tom smislu presudu od 27. lipnja 2013., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, t. 34. i 35.).

60 Ta je sudska praksa u biti kodificirana u članku 31.a stavku 1. točaka (a) i (b) Provedbene uredbe, u kojem se navodi da usluge povezane s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive 2006/112/EZ uključuju samo one usluge koje imaju dovoljno izravne veze s tom imovinom, što je slučaj, s jedne strane, ako te usluge proizlaze iz nepokretne imovine, a ta je imovina sastavni dio usluge te je ključna i nužna za isporuku usluge i, s druge strane, ako se navedene usluge pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenu te imovine. Međutim, kao što to izričito proizlazi iz odredaba članka 31.a stavka 2. točke (h) u vezi s člankom 31.a stavkom 3. točkom (b), Provedbene uredbe, iznajmljivanje nekretnine radi skladištenja robe ne može se smatrati uslugom povezanom s nekretninom u smislu članka 47. navedene direktive ako ni jedan određeni dio nepokretne imovine nije namijenjen isključivo uporabi korisnika usluga.

61 U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da u ovom slučaju, kao što je to već istaknuto u točcima 45., 46. i 48. ove presude, klijenti koji se koriste uslugama podatkovnog centra o kojima je riječ u glavnom postupku nemaju pravo na isključivu uporabu dijela zgrade u kojem su smješteni ormarići za uređaje. Naime, kao prvo, oni mogu pristupiti ormarićima s uređajima tek nakon što su od treće osobe dobili odgovarajuće ključeve nakon predloženja identifikacijskog dokumenta u svrhu kontrole. Kao drugo, čini se da ti klijenti nemaju pravo nadzora ili ograničavanja korištenja predmetnog dijela navedene zgrade. Kao treće, taj se ormarić s uređajima ne može sam po sebi kvalificirati kao nekretnina.

62 Stoga ne proizlazi da uvjeti u kojima su poslužitelji smješteni odgovaraju onima koji se zahtijevaju člankom 47. Direktive o PDV-u i člankom 31.a Provedbene uredbe, kako bi se moglo smatrati da su usluge podatkovnog centra o kojima je riječ u glavnom postupku povezane s nepokretnom imovinom, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

63 Slijedom toga, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 47. Direktive o PDV-u i članak 31.a Provedbene uredbe treba tumačiti na način da usluge podatkovnog centra u okviru kojih pružatelj tih usluga svojim klijentima stavlja na raspolaganje, kako bi u njih smjestili svoje

poslužitelje, ormari?e za ure?aje i isporu?uje im robu i pruža pomo?ne usluge, kao što su elektri?na energija i razli?ite usluge namijenjene tomu da se osigura korištenje tih poslužitelja u optimalnim uvjetima, ne predstavljaju usluge povezane s nepokretnom imovinom, u smislu tih odredbi, ako ti klijenti nemaju, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, pravo na isklju?ivu uporabu dijela zgrade u kojem su smješteni ormari?i za ure?aje.

Troškovi

64 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deseto vije?e) odlu?uje:

1. ?lanak 135. stavak 1. to?ku (l) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2008/8/EZ od 12. velja?e 2008. treba tuma?iti na na?in da usluge podatkovnog centra u okviru kojih pružatelj tih usluga stavlja na raspolaganje svojim klijentima, kako bi u njih smjestili svoje poslužitelje, ormari?e za ure?aje i isporu?uje im robu i pruža pomo?ne usluge, kao što su elektri?na energija i razli?ite usluge namijenjene tomu da se osigura korištenje tih poslužitelja u optimalnim uvjetima, ne predstavljaju usluge iznajmljivanja nepokretne imovine obuhva?ene izuze?em od poreza na dodanu vrijednost koje je predvi?eno tom odredbom, s obzirom na to da, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, s jedne strane, taj pružatelj usluga ne stavlja pasivno na raspolaganje površinu ili mjesto svojim klijentima jam?e?i im pravo da ih zauzimaju kao da su njihovi vlasnici i da, s druge strane, ormari?i za ure?aje nisu sastavni dio zgrade u kojoj su smješteni i da, tako?er, nisu trajno u nju ugra?eni.

2. ?lanak 47. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2008/8, i ?lanak 31.a Provedbene uredbe Vije?a (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvr?ivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vije?a (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. treba tuma?iti na na?in da usluge podatkovnog centra u okviru kojih pružatelj tih usluga svojim klijentima stavlja na raspolaganje, kako bi u njih smjestili svoje poslužitelje, ormari?e za ure?aje i isporu?uje im robu i pruža pomo?ne usluge, kao što su elektri?na energija i razli?ite usluge namijenjene tomu da se osigura korištenje tih poslužitelja u optimalnim uvjetima, ne predstavljaju usluge povezane s nepokretnom imovinom, u smislu tih odredbi, ako ti klijenti nemaju, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, pravo na isklju?ivu uporabu dijela zgrade u kojem su smješteni ormari?i za ure?aje.

Potpisi

* Jezik postupka: finski