

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2020. július 2. (*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Szolgáltatásnyújtások – A 135. cikk (1) bekezdésének l) pontja – Héamentesség – Ingatlanbérbeadás – Az »ingatlan« fogalma – Kizártság – 47. cikk – Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye – Ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtás – 282/2011/EU végrehajtási rendelet – 13b. és 31a. cikk – Szerverszekrény– Adatközponti tárolási szolgáltatás”

A C-215/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) a Bírósághoz 2019. március 8-án érkezett, 2019. március 5-i határozatával terjesztett el?

a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

által indított,

az A Oy

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök, E. Regan, az ötödik tanács elnöke (előadó) és C. Lycourgos bíró,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Európai Bizottság képviselőiben J. Jokubauskaitis és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 47. cikkének, valamint a 2013.

október 7?i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel (HL 2013. L 284., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15?i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.; a továbbiakban végrehajtási rendelet) 13b. és 31a. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal, Finnország) által az A Oy által nyújtott adatközponti tárolási szolgáltatást terhel? hozzáadottérték?adó (héa) kivetése helyének a meghatározása tárgyában indított eljárás keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelvnek az adóköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozó V. címe magában foglalja „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” címet visel? 3. fejezetet. E fejezet „Általános szabályok” címet visel? 2. szakasza ezen irányelv 44. és 45. cikkét foglalja magában.

4 Az említett irányelv 44. cikkének szövege a következő:

„Az adóalany – aki ilyen min?ségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyét?l eltér? helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vev? adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

5 A héairányelv 3. fejezetének „Különös rendelkezések” címet visel? 3. szakasza ezen irányelv 46–59a. cikkét foglalja magában.

6 Az említett irányelv 47. cikke, amely „Az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás” címet viseli, a következőképpen rendelkezik:

„Az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás – ideértve az ingatlanügynökök és szakért?k szolgáltatásait, a szálláshelyadási szolgáltatást a szállodaiparban és a hasonló kereskedelmi ágazatokban, mint például a nyári táborhelyek vagy a kempingek, az ingatlan használati jogának biztosítását, valamint az építési munkák el?készítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építésszek és építéskivitelez? cégek munkái – teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan van.”

7 A héairányelv 135. cikk (1) bekezdése, amely ezen irányelv „Adómentességek” címet visel? IX. címének az „Egyéb tevékenységekre nyújtott adómentesség” címet visel? 3. fejezetében szerepel, a következőket írja el?:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

l) az ingatlanok bérbe? és haszonbérbe adása.

[...]"

A végrehajtási rendelet

8 A végrehajtási rendelet 13b. cikke, amely e rendelet „Adóztatandó ügyletek teljesítési helye” címet visel? V. fejezetének „Fogalmak” címet visel? 1. szakaszában szerepel, a következ?képpen rendelkezik:

„A 2006/112/EK irányelv alkalmazásában az alábbiak tekintend?k »ingatlannak«:

[...]

c) az épület vagy építmény szerves részét alkotó bármely olyan alkotóelem, amelyet már beépítettek, és amely nélkül az épület vagy építmény nincs befejezve, mint például az ajtók, ablakok, tet?k, lépcs?k és liftek;

d) az épületbe vagy építménybe állandó jelleggel beépített bármely olyan alkotóelem, felszerelés vagy gép, amely az épület vagy építmény lerombolása vagy megváltoztatása nélkül nem távolítható el.”

9 E fejezetnek „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye (A [héa]irányelv 43–59. cikke)” címet visel? 4. szakasza foglalja magában az „Ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtás” címet visel? azon 6a. alszakaszt, amelyben e rendelet 31a. cikke szerepel, amelynek szövege a következ?:

„(1) A [héa]irányelv 47. cikkében említett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások csak azokat a szolgáltatásokat foglalhatják magukban, amelyek kell?képpen közvetlen kapcsolatban állnak az adott ingatlannal. A szolgáltatás az alábbi esetekben tekintend? az ingatlannal kell?képpen közvetlen kapcsolatban állónak:

a) a szolgáltatás az ingatlanból ered, és az ingatlan a szolgáltatás alkotóeleme, valamint a nyújtott szolgáltatás szempontjából központi és nélkülözhetetlen szerepet tölt be;

b) a szolgáltatást az ingatlan érdekében vagy arra irányulva nyújtják, és célja az ingatlan fizikai vagy jogi helyzetének megváltoztatása.

(2) Az (1) bekezdés különösen az alábbiakra terjed ki:

[...]

h) a (3) bekezdés c) pontjának hatálya alá tartozó esetek kivételével ingatlan bérbe? vagy haszonbérbe adása, ideértve azt az esetet is, amikor a termékek tárolására az ingatlan meghatározott részét az igénybe vev? kizárólagos használatára jelölik ki;

[...]

(3) Az (1) bekezdés nem terjed ki az alábbiakra:

[...]

b) termék ingatlanban történ? tárolása, amennyiben az ingatlan meghatározott részét nem jelölik ki az igénybe vev? kizárólagos használatára;

[...]"

A finn jog

10 Az 1993. december 30-i arvonlisäverolaki (1501/1993) (a hozzáadottérték-adóról szóló [1501/1993. sz.] törvény, a továbbiakban: AVL) 1. §-a első bekezdésének az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata a következőket írja elő:

„A hozzáadottérték-adót a jelen törvényben meghatározottak szerint kell az állam részére megfizetni:

1) kereskedelmi tevékenység keretében minden, Finnországban teljesített termékértékesítésért és szolgáltatásnyújtásért;

[...]

11 E törvény 27. §-a értelmében:

„Mentes az adó alól az ingatlan értékesítése, bérbe- és haszonbérbe adása, az ingatlanra vonatkozó szolgalmi jog alapítása vagy más hasonló jog biztosítása.

Mentes az adó alól továbbá a villamos energia, gáz, hő, víz és más hasonló típusú javak ingatlan nem adóköteles használati jogának átruházásával összefüggésben történő bármely értékesítése.”

12 Az említett törvény 28. §-a a következőképpen rendelkezik:

„»Épület«: minden, a [végrehajtási rendelet] 13b. §-ában meghatározott ingatlan.”

13 Az AVL 65. §-a értelmében:

„Az alábbiak szerinti eltérő rendelkezések hiányában az ilyen minőségében eljáró kereskedő részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye Finnország, amennyiben e szolgáltatást az ügyfél állandó telephelye részére nyújtják, amely maga is ebben az országban található. Az ilyen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye – amennyiben azt nem az állandó telephely részére nyújtják – Finnország, ha az ügyfél gazdasági tevékenységének székhelye ebben az országban található.”

14 E törvény 67. §-a kimondja:

„Az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások teljesítési helye Finnország, amennyiben a szóban forgó ingatlan ebben az országban található.

»Ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak« minősülnek többek között a szakértői és ingatlanügynöki szolgáltatások, a szállodai vendéglátás, az ingatlan használati jogának biztosítása, valamint az építési szolgáltatások.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 A finn jog szerint alapított A Oy vezeték nélküli hírközlő hálózatokat üzemeltető társaság, amelynek tevékenysége a távközlési hálózatok és a hálózati infrastruktúra fejlesztésére is kiterjed.

16 E társaság Finnországban és más tagállamokban letelepedett, az információs technológiák területén tevékenykedő és saját szervereiket az ügyfelek számára elektronikus kapcsolat biztosítására használó piaci szereplők számára nyújt többek között adatközponti tárolási szolgáltatásokat. A szervereket a szükséges elektronikus kapcsolatokkal rendelkező helyiségekben helyezik el, ahol a nedvesség és a levegő hőmérsékletét pontosan szabályozzák annak érdekében, hogy e szervereket hűtött környezetben a rendeltetésüknek megfelelő módon

lehessen használni.

17 Az A Oy által kínált adatközponti tárolási szolgáltatások részét képezi egy zárható ajtóval ellátott szerverszekrény és az elektromos áram biztosítása, valamint a szerverek optimális feltételek között történő használatát lehetővé tevő szolgáltatások nyújtása, így a levegő hőmérsékletének és nedvességtartalmának nyomon követése, valamint az áramkimaradások és a füstérzékelők ellenőrzése a szerverszekrényekben bekövetkező esetleges tüzek eloltása, valamint az elektronikus hozzáférés helyreállítása érdekében. Ezen túlmenően a társaság biztosítja az általános takarítási munkák ellátását, valamint az elektromos izzók cseréjét.

18 A szerverszekrényeket az A Oy által bérelt ingatlanban a padlóhoz csavarozzák. A felhasználók ezt követően a szekrényekbe helyezik el az eszközeiket, amelyeket a szerverszekrényekhez csavaroznak, ugyanakkor azok néhány perc alatt ki is szerelhetők onnét.

19 Az ügyfelek nem rendelkeznek kulccsal a szerverek tárolására szolgáló szerverszekrényekhez, ugyanakkor a folyamatosan rendelkezésre álló biztonsági szolgáltatásnál a személyazonosságuk ellenőrzését követően átvehetik azt. Az A Oy nem jogosult az ügyfelei szerverszekrényeire való hozzáférésre.

20 Az A Oy az e szolgáltatásokra alkalmazandó héaszabályozásra vonatkozó elzáró állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz.

21 Ezen adóhatóság a 2017. február 27-i határozatában a 2017. február 27. és 2018. december 31. közötti időszaktól megállapította, hogy az A Oy által nyújtott adatközponti tárolási szolgáltatások nem tartoznak a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozóan az AVL 65. §-ában elírt általános szabály hatálya alá, hanem azokat olyan, az AVL 67. §-a értelmében vett ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásoknak kell tekinteni, amelyek teljesítési helyének az ingatlan fekvése szerinti hely minősül. Ezen adóhatóság szerint ugyanis az ügyfelek szervereinek elhelyezéséhez szükséges műszaki helyiség bérlete az A Oy által nyújtott szolgáltatáscsomag szolgáltatását képezi, ennél fogva az központi és alapvető jelentőséggel bír. E szolgáltatást tehát az AVL 27. §-a értelmében vett ingatlanhasználati jog átengedésének kell tekinteni.

22 Az A Oy keresete alapján eljáró Helsingeni hallintaoikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) megsemmisítette a határozatot. E bíróság megállapította, hogy az A Oy által nyújtott adatközponti tárolási szolgáltatások nem tekinthetők az AVL 67. §-a értelmében vett ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásoknak, ebből következően pedig azok az a törvény 65. §-ában elírt általános szabály hatálya alá tartoznak. E tekintetben megállapította, hogy még ha a szerverek tárolására szolgáló szerverszekrények a padlóhoz is vannak rögzítve, azok a végrehajtási rendelet 13b. cikkének d) pontja értelemben vett épület vagy építmény lerombolása vagy megváltoztatása nélkül elmozdíthatók. E szerverszekrények tehát nem minősülnek az a rendelkezés értelmében vett ingatlandak, mivel az ügyfél nem szerez használati jogot az adatközpont egy része felett, hanem kizárólag arra nézve rendelkezik lehetőséggel, hogy az említett, ezen adatközpontban optimális feltételek között elhelyezett szerverszekrényeket használja. Az A Oy ily módon a szerverek elhelyezésére irányuló szolgáltatáscsomagot nyújtott az ügyfelei részére, amelynek szolgáltatása abból állt, hogy ez utóbbiak számára a lehető legmegfelelőbb környezetet kínálja a szerverek működéséhez.

23 Az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Korkein hallintaoikeushoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország).

24 E bíróság az elzáró döntéshozatalra utaló határozatban arra keresi a választ, hogy az A Oy által az adatközponti tárolási szolgáltatások nyújtása keretében biztosított szerverszekrényt a

végrehajtási rendelet 13b. cikke értelmében vett ingatlannak kell-e tekinteni. Amennyiben az nem minősül ingatlannak, az a kérdés merül fel, hogy e szolgáltatásokat úgy kell-e tekinteni, mint amelyek a héairányelv 47. cikke értelmében ingatlanhoz kapcsolódnak, és amelyek teljesítési helye az a hely, ahol ezen ingatlan fekszik. Az említett bíróság ez utóbbi kérdés értékelése keretében úgy véli, hogy a végrehajtási rendelet azon 31a. cikkét is figyelembe kell venni, amely pontosítja az e 47. cikk értelmében vett „ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások” fogalmának körvonalait.

25 E körülmények között a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [...] végrehajtási rendelet 13b. és 31a. cikkét, hogy ingatlan bérbeadásának minősülnek az alapeljárás alapjául szolgáló olyan [adatközponti tárolási szolgáltatások], amelyek esetében valamely szolgáltató – szerverek elhelyezése céljából – egy adatközpontban található szerverszekrényeket kínál ügyfeleinek mellékszolgáltatásokkal együtt?

2) Az [...] első kérdésre adott nemleges válasz esetén [ú]gy kell-e értelmezni mindazonáltal a [...] héairányelv 47. cikkét és a [...] végrehajtási rendelet 31a. cikkét, hogy az alapeljárás alapjául szolgáló [adatközponti tárolási szolgáltatás] ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelynek esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az ingatlan fekvésének helye?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Elzetes észrevételek

26 Meg kell jegyezni, hogy a kérdést elterjesztő bíróság a két kérdésével a héairányelv értelmezését kéri a Bíróságtól egy olyan szolgáltatásnyújtás adójogi kezelésére vonatkozó jogvita keretében, amelyet e bíróság maga is „adatközponti tárolási szolgáltatásnak” minősített.

27 Amint az az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, e szolgáltatások több elemet foglalnak magukban, amelyek részét képezi – amint az a jelen ítélet 16–18. pontjában megállapításra került – egyrészt egy olyan, zárható ajtóval ellátott szerverszekrénynek az ezen szolgáltatások igénybe vevője részére történő rendelkezésre bocsátása, amelybe e szolgáltató ügyfelei elhelyezhetik a szervereiket, másrészt pedig az elektromos áram ez utóbbiak részére való biztosítása, valamint e szerverek optimális – többek között a levegő hőmérsékletével és nedvességtartalmával kapcsolatos – körülmények között történő használatának biztosítására irányuló különböző szolgáltatások nyújtása.

28 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint, ha valamely ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a héa szempontjából két, illetve több vagy egy egységet képez-e szolgáltatásról van-e szó (2019. szeptember 4-ii KPC Herning ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Egy egységet képez-nek kell tekinteni a szolgáltatást többek között akkor, ha egy vagy több szolgáltatás alkotja a f?szolgáltatást, míg a többi szolgáltatás egy vagy több, a f?szolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez. Közelebbből, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a f?szolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó f?szolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (2019. szeptember 4-ii KPC Herning ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból, különösen maguknak az elterjesztett kérdéseknek a szövegéből kitűnik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó adatközponti tárolási szolgáltatás különbözö mveletei egy egységet képezö szolgáltatást képeznek, amelynek keretében a szerverszekrények rendelkezésre bocsátása alkotja a fşolgáltatást, az elektromos áram és e szervereknek az optimális feltételek között történő használatát lehetvé tévő szolgáltatások biztosítása pedig e fşolgáltatáshoz képest járulékos szolgáltatásnak minősül.

31 Amint az a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, a nemzeti bíróság az uniós jog értelmezésére vonatkozóan elterjesztett kérdéseket a saját hatáskörében határozza meg, és azok helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja (lásd ebben az értelemben: 2020. március 26-i Kreissparkasse Saarlouis ítélet, C-66/19, EU:C:2020:242, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett kérdéseket tehát az e bíróság által így felállított azon elfeltevés alapján kell megválaszolni, amely szerint az alapügyben szóban forgó adatközponti tárolási szolgáltatás egy egységet képezö szolgáltatásnak minősül, amelynek keretében a szerverszekrények rendelkezésre bocsátása alkotja a fşolgáltatást.

Az első kérdés?

33 A nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az eltte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket. A Bíróság feladata ugyanis az uniós jog minden olyan rendelkezésének értelmezése, amelyre a nemzeti bíróságoknak az eléjük terjesztett jogviták eldöntése érdekében szükségük van, még akkor is, ha e bíróságok az általuk elterjesztett kérdésekben nem jelölik meg kifejezetten ezeket a rendelkezéseket (2020. március 12-i Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle ítélet, C-769/18, EU:C:2020:203, 39. pont).

34 Ily módon a jelen ügyben, még ha a kérdést elterjesztő bíróság az első kérdését formálisan a végrehajtási rendelet 13b. és 31a. cikkére korlátozta is, amelyek a héaköteles szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítása céljából meghatározzák az „ingatlan” és az „ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások” fogalmát, az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy e kérdés valójában annak megállapítására irányul, hogy alkalmazni kell-e a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját, amely az ingatlanok bérbeadásának adómentességét írja elő, az alapügyben szóban forgó szolgáltató által nyújtott adatközponti tárolási szolgáltatásokra. Emellett e határozat az indokolásában az alapeljárásra alkalmazandó uniós jogszabályként hivatkozik e rendelkezésre, az ingatlanok bérbeadását pedig a végrehajtási rendelet 31a. cikke (2) bekezdésének h) pontja említi, amelyre az említett kérdés kifejezetten hivatkozik.

35 E körülmények között meg kell állapítani, hogy első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontját, hogy az e rendelkezésben előírt héamentesség hatálya alá tartozó, ingatlanok bérbeadására irányuló szolgáltatásoknak minősülnek azon adatközponti tárolási szolgáltatások, amelyek keretében a szolgáltatások nyújtója szerverszkevényeket bocsát az ügyfelei rendelkezésére annak érdekében, hogy azok ott elhelyezzék szervereiket, és olyan járulékos árukat és szolgáltatásokat nyújt a részükre, mint az elektromos áram, vagy olyan különböző szolgáltatások, amelyek e szerverek optimális körülmények között történő használatának biztosítására szolgálnak.

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontjának megfelelően az ingatlanok bérbeadására irányuló szolgáltatások mentesek a héa alól.

37 A héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében előírtakhoz hasonló adómentességek az uniós jog autonóm fogalmai, és ezért azokat uniós szinten egységesen kell meghatározni (lásd analógia útján: 2019. október 16-ai Winterhoff és Eisenbeis ítélet, C-74/18 és C-75/18, EU:C:2019:860, 43. pont; valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ezen túlmenően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az e rendelkezésben foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket, az „ingatlanok bérbeadásának” fogalmát is beleértve, szigorúan kell értelmezni, mivel a mentességek kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-ai Mailat ítélet, C-717/18, EU:C:2018:1038, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer szerves részét képező adósemlegesség elvének a követelményeit. Így a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az említett cikkben szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd analógia útján: 2019. október 16-ai Winterhoff és Eisenbeis ítélet, C-74/18 és C-75/18, EU:C:2019:860, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A Bíróság úgy határozta meg az „ingatlanok bérbeadásának” a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése l) pontja szerinti fogalmát, mint valamely ingatlan tulajdonosa által a bérlőnek díjazás ellenében és meghatározott időre arra adott jog, hogy birtokolja ezt az ingatlant, és kizárjon másokat e jog gyakorlásából (lásd ebben az értelemben: 2019. február 28-ai Sequeira Mesquita ítélet, C-7278/18, EU:C:2019:160, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság azt is megállapította, hogy az e rendelkezésben előírt adómentességet az a tény magyarázza, hogy az ingatlanok bérbeadása, bár gazdasági tevékenységnek minősül, általában passzív jellegű tevékenység, amely nem hoz létre jelentős hozzáadott értéket. Ezt a tevékenységet ily módon meg kell különböztetni más, azon ipari vagy kereskedelmi jellegű tevékenységektől, amelyek tárgya jellemzően inkább szolgáltatás nyújtása, mint csupán valamely dolog rendelkezésre bocsátása, például golfpálya használatának joga, híd használatára vonatkozó, díjfizetés ellenében biztosított jog vagy akár cigarettaautomaták valamely kereskedelmi egységben történő felállítására vonatkozó jog (lásd ebben az értelemben: 2019. február 28-ai Sequeira Mesquita ítélet, C-7278/18, EU:C:2019:160, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Ebből az következik, hogy az ingatlanok bérbeadásának passzív jellege, amely az ilyen ügylet héamentességét a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján igazolja,

magának az ügyletnek a jellegéhez kapcsolódik, és nem ahhoz, hogy a bérlet miként használja az érintett ingatlant (2019. február 28-ai Sequeira Mesquita ítélet, C-278/18, EU:C:2019:160, 20. pont).

43 Így a Bíróság már megállapította, hogy nem tartozik e mentesség hatálya alá az olyan tevékenység, amely nemcsak valamely ingatlan passzív rendelkezésre bocsátását eredményezi, hanem bizonyos számú olyan kereskedelmi tevékenységet is, mint a tulajdonos által biztosított felügyelet, kezelés és folyamatos karbantartás, valamint más létesítmények rendelkezésre bocsátása, így módon ezen ingatlan bérbeadása különleges körülmények hiányában nem minősülhet szolgáltatásnak (2019. február 28-ai Sequeira Mesquita ítélet, C-278/18, EU:C:2019:160, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján kialakított ezen kritériumok figyelembevételével kell meghatározni, hogy az alapügyben szereplő hasonló adatközponti tárolási szolgáltatások a héa-irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontjában említett héamentesség hatálya alá tartoznak-e.

45 A jelen ügyben az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó adatközponti tárolást nyújtó szolgáltató szerverszekrényeket bocsát az ügyfelei részére, amelyekbe azok beszerelhetik vagy a szolgáltatóval beszereltethetik a szervereiket, továbbá hogy ez utóbbi szolgáltató járulékos jelleggel elektromos áramot, valamint olyan járulékos szolgáltatásokat nyújt a részükre, amelyek e szerverek optimális körülmények között történő használatának biztosítására szolgálnak. Úgy tűnik továbbá, hogy az ügyfelek csak azt követően férhetnek hozzá a számukra kijelölt szerverszekrényhez, hogy az azokhoz való kulcsokat egy harmadik személytől személyazonosító okmány ellenőrzés céljából történő bemutatása mellett átveszik.

46 E körülmények között – és a kérdést elterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra figyelemmel – úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltató nem szorítkozik valamely terület vagy hely ügyfelei részére való passzív rendelkezésre bocsátására, amellyel biztosítja számukra azt a jogot, hogy azt úgy használják, mintha tulajdonosok lennének, és így módon kizárjanak minden más személyt e jog gyakorlásából. Közelebbre, semmi nem utal arra, hogy a szolgáltató ügyfelei jogosultak lennének arra, hogy ellenőrizzék vagy korlátozzák az épület azon részébe történő belépést, amelyben a szerverszekrényeket elhelyezték.

47 Ami azon kérdést illeti, hogy maguk a szerverszekrények bérbeadás tárgyát képező ingatlanoknak tekinthető-e, meg kell jegyezni, hogy a végrehajtási rendelet 13b. cikke, amely az „ingatlan” fogalmának a héa-irányelv alkalmazásával összefüggésben való pontosítására irányul, többek között a c) és d) pontjában elírja, hogy e fogalom magában foglalja „az épület vagy építmény szerves részét alkotó bármely olyan alkotóelem[et], amelyet már beépítettek, és amely nélkül az épület vagy építmény nincs befejezve, mint például az ajtók, ablakok, tetők, lépcsők és liftek”, valamint „az épületbe vagy építménybe állandó jelleggel beépített bármely olyan alkotóelem[et], felszerelés[et] vagy gép[et], amely az épület vagy építmény lerombolása vagy megváltoztatása nélkül nem távolítható el”.

48 Márpedig a jelen ügyben úgy tűnik, hogy egyrészt a szerverszekrények egyáltalán nem képezik szerves részét azon épületnek, amelyben azokat felszerelték, mivel ez utóbbit nem lehet úgy tekinteni, mint amely a szekrények nélkül szerkezetiileg befejezetlen lenne, másrészt pedig a szerverszekrények, mivel azokat pusztán a padlóhoz csavarozták, azok tehát az épület lerombolása vagy megváltoztatása nélkül áthelyezhető, nem „állandó jelleggel” kerültek beépítésre. Ebből következően úgy tűnik, hogy az ilyen szerverszekrények nem minősíthetők olyan ingatlanoknak, amelyek a héa-irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja alapján héamentes bérbeadás tárgyát képezhetik, aminek a vizsgálata a bíróság feladata.

49 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének I) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon adatközponti tárolási szolgáltatások, amelyek keretében e szolgáltatások nyújtója szerverszekrényeket bocsát az ügyfelei rendelkezésére annak érdekében, hogy azok ott elhelyezzék szervereiket, és olyan járulékos árukat és szolgáltatásokat nyújt a részükre, mint az elektromos áram, vagy olyan különböző szolgáltatások, amelyek e szerverek optimális körülmények között történő használatának biztosítására szolgálnak, nem minősülnek az e rendelkezésben előírt héamentesség hatálya alá tartozó, ingatlanok bérbeadására irányuló szolgáltatásoknak, amennyiben egyrészt e szolgáltató részéről nem kerül sor valamely terület vagy hely ügyfelei részére való passzív rendelkezésre bocsátására, amellyel biztosítja számukra azt a jogot, hogy azt úgy használják, mintha tulajdonosok lennének, másrészt pedig a szerverszekrények nem képezik szerves részét azon épületnek, amelyben azokat felszerelték, és azok nem „állandó jelleggel” kerültek oda beépítésre, amely körülmények vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A második kérdésről

50 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 47. cikkét és a végrehajtási rendelet 31a. cikkét, hogy az e rendelkezések értelmében vett ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásoknak minősülnek azon adatközponti tárolási szolgáltatások, amelyek keretében a szolgáltatások nyújtója szerverszekrényeket bocsát az ügyfelei rendelkezésére annak érdekében, hogy azok ott elhelyezzék szervereiket, és olyan járulékos árukat és szolgáltatásokat nyújt a részükre, mint az elektromos áram, vagy olyan különböző szolgáltatások, amelyek e szerverek optimális körülmények között történő használatának biztosítására szolgálnak.

51 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 44. és 45. cikke rögzíti a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározására vonatkozó általános szabályt, míg ezen irányelv 46–59a. cikke számos különös kapcsolódó elvet állapít meg (2019. március 13-ai Srf konszulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195, 20. pont).

52 E rendelkezések összességének célja az olyan joghatósági összeütközések elkerülésére, amelyek egyrészt a kettős adóztatáshoz, másrészt az adóztatás elmaradásához vezetnek (2015. április 30-ai SMK-ítélet, C-97/14, EU:C:2015:290, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Ily módon valamely szolgáltatásnyújtás teljesítésének helyének meghatározásával és a tagállamok joghatóságának körülhatárolásával az említett rendelkezések a szolgáltatások teljesítési helyének egységes meghatározásán keresztül a héa területére vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási köre racionális megosztásának a megállapítására irányulnak (lásd ebben az értelemben: 2015. április 30-ai SMK-ítélet, C-97/14, EU:C:2015:290, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héairányelv 44. és 45. cikke nem élvez elsőbbséget annak 46–59a. cikkével szemben. Minden egyes helyzetben meg kell vizsgálni, hogy az adott helyzet az ezen irányelv 46–59a. cikkében szereplő esetek valamelyike alá tartozik-e. Az említett helyzet ennek hiányában tartozik az irányelv 44. és 45. cikkének hatálya alá (2019. március 13-ai Srf konszulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Ebből következően a héairányelv 47. cikkét nem lehet a szigorúan értelmezendő fűszabály alóli kivételnek tekinteni (lásd analógia útján: 2016. december 8-ai A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 19. pont; 2019. március 13-ai Srf konszulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195,

22. pont; 2019. május 8-ai Geelen ítélet, C-568/17, EU:C:2019:388, 25. pont).

56 A jelen ügyben meg kell határozni, hogy az alapügyben szereplő hűző hasonló adatközponti tárolási szolgáltatást az e rendelkezés értelmében vett ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni, amely esetben e szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol ezen ingatlan van.

57 E tekintetben, előjáróban meg kell állapítani, hogy jóllehet az adatközponti tárolási szolgáltatások nem szerepelnek a héairányelv 47. cikkében felsorolt szolgáltatások között, e felsorolás – amint az az azt megelőző „ideértve” fordulatból kitűnik – nem kimerítő jellegű.

58 Ugyanakkor – amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben helyesen rámutatott – az e rendelkezésben kifejezetten hivatkozott szolgáltatásokból egyértelműen kitűnik, hogy csak azok a szolgáltatások tartozhatnak az említett rendelkezés hatálya alá, amelyek kellően közvetlen kapcsolatban állnak valamely ingatlannal.

59 A Bíróság e tekintetben már kimondta, hogy ahhoz, hogy valamely szolgáltatásnyújtást az ugyanezen rendelkezés értelmében vett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnak lehessen tekinteni, annak valamely kifejezetten meghatározott ingatlanhoz kell kapcsolódnia, és magának az ingatlannak kell e szolgáltatás tárgyául szolgálnia. Erről van szó különösen abban az esetben, ha a kifejezetten meghatározott ingatlant a szolgáltatás alkotóelemének kell tekinteni, amennyiben annak központi és nélkülözhetetlen elemét képezi (lásd ebben az értelemben: 2013. június 27-ii RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ítélet, C-155/12, EU:C:2013:434, 34. és 35. pont).

60 Ezt az ítélkezési gyakorlatot lényegében a végrehajtási rendelet 31a. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja kodifikálta, amely kimondja, hogy a héairányelv 47. cikke értelmében vett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások csak azokat a szolgáltatásokat foglalhatják magukban, amelyek kellőképpen közvetlen kapcsolatban állnak valamely ingatlannal, ami egyrészt akkor áll fenn, ha e szolgáltatások az ingatlanból erednek, és az említett ingatlan a szolgáltatások alkotóeleme, valamint a nyújtott szolgáltatások szempontjából központi és nélkülözhetetlen szerepet tölt be, másrészt pedig ha az említett szolgáltatásokat az ingatlan érdekében vagy arra irányulva nyújtják, és azok célja az említett ingatlan fizikai vagy jogi helyzetének megváltoztatása. Márpedig, amint az a végrehajtási rendelet 31a. cikke (2) bekezdése h) pontjának és 31a. cikke (3) bekezdése b) pontjának együttesen értelmezett rendelkezéseiből kifejezetten következik, valamely ingatlan termékek tárolása céljából történő bérbeadása nem tekinthető az említett irányelv 47. cikke értelmében vett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnak, amennyiben az ingatlan meghatározott részét nem jelölik ki az igénybe vevő kizárólagos használatára.

61 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból e tekintetben kitűnik, hogy a jelen esetben, amint az a jelen ítélet 45., 46. és 48. pontjában már megállapításra került, az alapügyben szóban forgó adatközponti tárolási szolgáltatásokat igénybe vevő ügyfelek nem rendelkeznek kizárólagos használati joggal az épület azon része felett, amelyben a szerverszekrényeket elhelyezték. Ugyanis, először is, ezen ügyfelek csak azt követően férhetnek hozzá a számukra kijelölt szerverszekrényhez, hogy az azokhoz való kulcsokat egy harmadik személytől személyazonosító okmány ellenőrzés céljából történő bemutatása mellett átveszik. Másodszor, úgy tűnik, hogy ezen ügyfelek nem jogosultak arra, hogy ellenőrizzék vagy korlátozzák az említett épület érintett részének használatát. Harmadszor, maga e szerverszekrény nem minősíthető ingatlannak.

62 Nem tűnik tehát úgy, hogy azok a feltételek, amelyek között e szervereket elhelyezik, megfelelnek a héairányelv 47. cikkében és a végrehajtási rendelet 31a. cikkében előírt feltételeknek, hogy az alapügyben szóban forgó adatközponti tárolási szolgáltatásokat ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak lehessen tekinteni, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő

bíróság feladata.

63 Következésképpen, a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 47. cikkét és a végrehajtási rendelet 31a. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon adatközponti tárolási szolgáltatások, amelyek keretében a szolgáltatások nyújtója szerverszkevényeket bocsát az ügyfelei rendelkezésére annak érdekében, hogy azok ott elhelyezzék szervereiket, és olyan járulékos árukat és szolgáltatásokat nyújt a részükre, mint az elektromos áram, vagy olyan különböz? szolgáltatások, amelyek e szerverek optimális körülmények között történ? használatának biztosítására szolgálnak, nem min?sülnek az e rendelkezések értelmében vett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásoknak, amennyiben ezen ügyfelek nem rendelkeznek kizárólagos használati joggal az épület azon része felett, amelyben a szerverszkevényeket elhelyezték, aminek a vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

A költségekr?

64 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A 2008. február 12?i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. cikke (1) bekezdésének I) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon adatközponti tárolási szolgáltatások, amelyek keretében e szolgáltatások nyújtója szerverszkevényeket bocsát az ügyfelei rendelkezésére annak érdekében, hogy azok ott elhelyezzék szervereiket, és olyan járulékos árukat és szolgáltatásokat nyújt a részükre, mint az elektromos áram, vagy olyan különböz? szolgáltatások, amelyek e szerverek optimális körülmények között történ? használatának biztosítására szolgálnak, nem min?sülnek az e rendelkezésben el?írt hozzáadottértékadó?mentesség hatálya alá tartozó, ingatlanok bérbeadására irányuló szolgáltatásoknak, amennyiben egyrészt e szolgáltató részér?l nem kerül sor valamely terület vagy hely ügyfelei részére való passzív rendelkezésre bocsátására, amellyel biztosítja számukra azt a jogot, hogy azt úgy használják, mintha tulajdonosok lennének, másrészt pedig a szerverszkevények nem képezik szerves részét azon épületnek, amelyben azokat felszerelték, és azok nem állandó jelleggel kerültek oda beépítésre, amely körülmények vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.**

2) **A 2008/8 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 47. cikkét és a 2013. október 7? i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel módosított, a közös hozzáadottértékadó? rendszerr?l szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15?i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet 31a. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon adatközponti tárolási szolgáltatások, amelyek keretében a szolgáltatások nyújtója szerverszkevényeket bocsát az ügyfelei rendelkezésére annak érdekében, hogy azok ott elhelyezzék szervereiket, és olyan járulékos árukat és szolgáltatásokat nyújt a részükre, mint az elektromos áram, vagy olyan különböz? szolgáltatások, amelyek e szerverek optimális körülmények között történ? használatának biztosítására szolgálnak, nem min?sülnek az e rendelkezések értelmében vett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásoknak, amennyiben ezen ügyfelek nem rendelkeznek kizárólagos használati joggal az épület azon része felett, amelyben a szerverszkevényeket elhelyezték, aminek a vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn.