



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 2ας Ιουλίου 2020 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Παροχές υπηρεσιών – Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ' – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ – Μίσθωση ακινήτων – Έννοια του “ακινήτου” – Περίπτωση μη εμπίπτουσα – Άρθρο 47 – Τόπος των φορολογητέων πράξεων – Παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα – Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 – Άρθρα 13β και 31α – Ερμάρια εξοπλισμού – Παροχή υπηρεσιών κέντρου δεδομένων»

Στην υπόθεση C-215/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Φινλανδία) με απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Μαρτίου 2019, στο πλαίσιο της διαδικασίας που κίνησε η

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

παρισταμένης της:

A Oy,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis, πρόεδρο τμήματος, E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο του πέμπτου τμήματος, και K. Λυκούργο, δικαστή,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον I. Koskinen,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 47 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και των άρθρων 13β και 31α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013 (ΕΕ 2013, L 284, σ. 1) (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (φορολογική υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων υπέρ των οποίων επιβάλλονται φόροι, Φινλανδία), σχετικά με τον καθορισμό του τόπου είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για υπηρεσίες κέντρου δεδομένων παρεχόμενες από την Α Ογ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

- 3 Ο τίτλος V της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, περιλαμβάνει ένα κεφάλαιο 3 με τίτλο «Τόπος παροχής υπηρεσιών». Το τμήμα 2 του κεφαλαίου αυτού, με τίτλο «Γενικοί κανόνες», περιλαμβάνει τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας.
- 4 Το άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»
- 5 Το τμήμα 3 του κεφαλαίου 3 της οδηγίας ΦΠΑ, με τίτλο «Ειδικές διατάξεις», περιλαμβάνει τα άρθρα 46 έως 59α της οδηγίας αυτής.
- 6 Το άρθρο 47 της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα», ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.»

- 7 Στο τιτλοφορούμενο «Απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων» κεφάλαιο 3, του τίτλου IX της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Απαλλαγές», περιλαμβάνεται το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το οποίο προβλέπει τα εξής:

« Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.

[...]»

Ο εκτελεστικός κανονισμός

- 8 Το άρθρο 13β του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 1, με τίτλο «Έννοιες», του κεφαλαίου V του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο επιγράφεται «Τόπος φορολογητέων πράξεων», ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της οδηγίας [ΦΠΑ], ως “ακίνητο” θεωρείται:

[...]

γ) κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή, όπως πόρτες, παράθυρα, στέγες, κλιμακοστάσια και ανελκυστήρες·

δ) κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχανήμα μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή.»

- 9 Το τμήμα 4 του κεφαλαίου αυτού, με τίτλο «Τόπος παροχής υπηρεσιών (Άρθρα 43 έως 59 της οδηγίας [ΦΠΑ])», περιλαμβάνει το υποτμήμα 6α, με τίτλο «Παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο», το οποίο περιέχει το άρθρο 31α του κανονισμού αυτού, που προβλέπει τα εξής:

«1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας [ΦΠΑ], περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα. Οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες·

β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου.

2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:

[...]

η) τη χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση ακινήτων, εκτός των περιπτώσεων που καλύπτονται από την παράγραφο 3 στοιχείο γ), συμπεριλαμβανομένης της αποθήκευσης εμπορευμάτων για τα οποία ένα συγκεκριμένο τμήμα του ακινήτου παραχωρείται για αποκλειστική χρήση από τον λήπτη·

[...]

3. Η παράγραφος 1 δεν καλύπτει τα εξής:

[...]

β) την αποθήκευση εμπορευμάτων σε ακίνητο εάν κανένα συγκεκριμένο μέρος του ακινήτου δεν παραχωρείται για την αποκλειστική χρήση του λήπτη·

[...]».

Το φινλανδικό δίκαιο

- 10 Το άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, του Arvonlisäverolaki (1501/1993) [νόμου (1501/1993) περί φόρου προστιθέμενης αξίας], της 30ής Δεκεμβρίου 1993, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης (στο εξής: AVL), προβλέπει τα εξής:

«Στο Δημόσιο καταβάλλεται φόρος προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζει ο παρών νόμος:

1) για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη στη Φινλανδία στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας,

[...]».

- 11 Κατά το άρθρο 27 του νόμου αυτού:

«Για την πώληση ακινήτου ή τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτου, τη σύσταση δικαιώματος δουλείας ή κάθε άλλη παραχώρηση δικαιώματος επί ακινήτου δεν καταβάλλεται φόρος.

Δεν καταβάλλεται, επίσης, φόρος για την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας, φυσικού αερίου, θερμότητας, ύδατος ή παρόμοιων αγαθών, εφόσον η εν λόγω παροχή συνδέεται με τη χορήγηση ενός απαλλασσόμενου από τον φόρο δικαιώματος χρήσεως επί ακινήτου.»

- 12 Το άρθρο 28 του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Ως “ακίνητο” θεωρείται το ακίνητο κατά την έννοια του άρθρου 13β του [εκτελεστικού κανονισμού].»

- 13 Το άρθρο 65 του AVL προβλέπει τα ακόλουθα:

«Εφόσον δεν ορίζεται άλλως κατωτέρω, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε επαγγελματία που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή είναι η Φινλανδία, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στη μόνιμη εγκατάσταση του πελάτη, η οποία βρίσκεται στη χώρα αυτή. Εφόσον οι υπηρεσίες δεν παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση, θεωρείται ότι ο τόπος παροχής είναι η Φινλανδία όταν η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πελάτη βρίσκεται στη χώρα αυτή.»

- 14 Το άρθρο 67 του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο είναι η Φινλανδία όταν το εν λόγω ακίνητο βρίσκεται στη χώρα αυτή.

Ως “παροχές υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο” θεωρούνται, μεταξύ άλλων, οι υπηρεσίες εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, οι υπηρεσίες παροχής καταλυμάτων, η χορήγηση δικαιωμάτων χρήσεως επί ακινήτου καθώς και οι εργασίες κατασκευής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η Α Ογ, εταιρία φινλανδικού δικαίου, είναι φορέας εκμετάλλευσης ασύρματων δικτύων επικοινωνίας, με δραστηριότητα εκτεινόμενη επίσης στην ανάπτυξη τηλεπικοινωνιακών δικτύων και υποδομών δικτύων.
- 16 Η εταιρία αυτή προσφέρει, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες κέντρου δεδομένων σε φορείς εγκατεστημένους στη Φινλανδία και σε άλλα κράτη μέλη οι οποίοι ασκούν τις δραστηριότητές τους στον τομέα των τεχνολογιών της πληροφορίας και χρησιμοποιούν τους δικούς τους εξυπηρετητές για την παροχή ηλεκτρονικών συνδέσεων στους πελάτες τους. Οι εξυπηρετητές στεγάζονται σε χώρους εξοπλισμένους με τις αναγκαίες ηλεκτρονικές συνδέσεις, στους οποίους η υγρασία και η θερμοκρασία ρυθμίζονται με ακρίβεια ώστε να καθίσταται δυνατή η χρήση των εξυπηρετητών αυτών σε περιβάλλον υπό ψύξη, σύμφωνα με τον προορισμό τους.
- 17 Οι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων που προσφέρει η Α Ογ περιλαμβάνουν την παροχή ερμαρίου εξοπλισμού με δυνατότητα κλειδώματος, την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, καθώς και την παροχή των υπηρεσιών που προορίζονται να διασφαλίσουν ότι οι εξυπηρετητές χρησιμοποιούνται υπό βέλτιστες συνθήκες, όπως είναι η παρακολούθηση της θερμοκρασίας και της υγρασίας, η ψύξη, η παρακολούθηση των διακοπών της ηλεκτροδότησης, οι ανιχνευτές καπνού προκειμένου να εντοπιστούν ενδεχόμενες πυρκαγιές στο εσωτερικό του ερμαρίου εξοπλισμού καθώς και ο ηλεκτρονικός έλεγχος πρόσβασης. Επιπλέον, η εταιρία μεριμνά για τον γενικό καθαρισμό του χώρου και την αντικατάσταση των ηλεκτρικών λαμπτήρων.
- 18 Τα ερμάρια εξοπλισμού βιδώνονται στο δάπεδο σε ακίνητο μισθωμένο από την Α Ογ. Ακολούθως, οι χρήστες τοποθετούν στα ερμάρια εξοπλισμού τον δικό τους εξοπλισμό, ο οποίος βιδώνεται στα εν λόγω ερμάρια και μπορεί να αφαιρεθεί μέσα σε λίγα λεπτά.
- 19 Οι πελάτες δεν διαθέτουν κλειδί για το ερμάριο εξοπλισμού στο οποίο έχουν εγκαταστήσει τον εξυπηρετητή τους, αλλά μπορούν να το αποκτήσουν, αφού εξακριβωθεί η ταυτότητά τους, από υπηρεσία φυλάξεως διαθέσιμη ανά πάσα στιγμή. Η Α Ογ δεν έχει δικαίωμα πρόσβασης στο ερμάριο εξοπλισμού του πελάτη της.
- 20 Η Α Ογ υπέβαλε στη φορολογική αρχή αίτηση για την έκδοση δεσμευτικής προκαταρκτικής απόφασης σχετικά με το εφαρμοστέο στις υπηρεσίες αυτές καθεστώς ΦΠΑ.
- 21 Με απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2017, η εν λόγω αρχή έκρινε, όσον αφορά το χρονικό διάστημα από τις 27 Φεβρουαρίου 2017 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018, ότι οι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων τις οποίες παρέχει η Α Ογ δεν ενέπιπταν στον γενικό κανόνα σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 65 του AVL, αλλά έπρεπε να θεωρηθούν παροχές υπηρεσιών συναφείς προς ακίνητο, κατά την έννοια του άρθρου 67 του AVL, τόπος παροχής των οποίων ορίζεται ο τόπος στον οποίο κείται το ακίνητο αυτό. Συγκεκριμένα, κατά τη φορολογική αρχή, η εκμίσθωση του τεχνικού χώρου που απαιτείται για τη στέγαση των εξυπηρετητών των πελατών συνιστά την κύρια παροχή της δέσμης υπηρεσιών που παρέχει η Α Ογ, δεδομένου ότι είναι κεντρική και ουσιώδης για τις εν λόγω υπηρεσίες. Επομένως, η παροχή αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως παραχώρηση δικαιώματος χρήσης επί ακινήτου, κατά την έννοια του άρθρου 27 του AVL.
- 22 Με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2017, το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι, Φινλανδία), ενώπιον του οποίου προσέφυγε η Α Ογ, ακύρωσε την ως άνω απόφαση. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι οι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων που παρέχει η εταιρία αυτή δεν μπορούσαν να

θεωρηθούν ως παροχές υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο, κατά την έννοια του άρθρου 67 του AVL, και, ως εκ τούτου, ενέπιπταν στον γενικό κανόνα του άρθρου 65 του νόμου αυτού. Διαπίστωσε, συναφώς, ότι, ακόμη και αν τα ερμάρια εξοπλισμού που προορίζονται για τη στέγαση εξυπηρετητών είναι στερεωμένα στο έδαφος, εντούτοις μπορούν να μετακινηθούν χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή, κατά την έννοια του άρθρου 13β, στοιχείο δ', του εκτελεστικού κανονισμού. Επομένως, τα επίμαχα ερμάρια εξοπλισμού δεν αποτελούν ακίνητο κατά την έννοια της διάταξης αυτής, δεδομένου ότι ο πελάτης δεν αποκτά την κατοχή κανενός τμήματος του κέντρου δεδομένων, θεωρούμενου ως ακινήτου, αλλά μόνον τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί, υπό τις βέλτιστες συνθήκες, το ως άνω ερμάριο εξοπλισμού που είναι εγκαταστημένο στο εν λόγω κέντρο δεδομένων. Επομένως, η Α Ου παρέχει στους πελάτες της δέσμη υπηρεσιών σχετική με τη στέγαση των εξυπηρετητών τους, κύρια παροχή της οποίας είναι η προσφορά στον πελάτη του καλύτερου δυνατού περιβάλλοντος για τη λειτουργία των εν λόγω εξυπηρετητών.

- 23 Η φορολογική υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων υπέρ των οποίων επιβάλλονται φόροι άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Φινλανδία).
- 24 Με την απόφαση περί παραπομπής, το ως άνω δικαστήριο διερωτάται αν τα ερμάρια εξοπλισμού που παρέχει η Α Ου στο πλαίσιο των υπηρεσιών κέντρου δεδομένων που προσφέρει πρέπει να θεωρηθούν ως ακίνητο, κατά την έννοια του άρθρου 13β του εκτελεστικού κανονισμού. Σε περίπτωση που τούτο δεν ισχύει, τίθεται το ζήτημα αν οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να θεωρηθούν ως συναφείς προς ακίνητο, κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας ΦΠΑ, των οποίων ο τόπος παροχής είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο αυτό. Στο πλαίσιο εκτίμησης του τελευταίου αυτού ερωτήματος, το εν λόγω δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη το άρθρο 31α του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο οριοθετεί την έννοια των «υπηρεσιών που είναι συναφείς προς ακίνητα», κατά το εν λόγω άρθρο 47.
- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν τα άρθρα 13β και 31α του [εκτελεστικού κανονισμού] την έννοια ότι πρέπει να θεωρηθεί ως εκμίσθωση ακινήτου η παροχή υπηρεσιών κέντρου δεδομένων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο των οποίων επαγγελματίας προσφέρει σε πελάτες του ερμάρια εξοπλισμού που βρίσκονται σε κέντρο δεδομένων για την τοποθέτηση εξυπηρετητών, συμπεριλαμβανομένων των παρεπόμενων αγαθών και υπηρεσιών;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος: Έχουν το άρθρο 47 της οδηγίας [ΦΠΑ] και το άρθρο 31α του [εκτελεστικού κανονισμού] την έννοια ότι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, πρέπει να θεωρηθούν ως υπηρεσίες συναφείς προς ακίνητο, τόπος παροχής των οποίων είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 26 Επισημαίνεται ότι, με τα δύο ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ στο πλαίσιο διαφοράς σχετικής με τη φορολογική μεταχείριση παροχής υπηρεσιών τις οποίες το ίδιο το δικαστήριο αυτό χαρακτηρίζει ως «υπηρεσίες κέντρου δεδομένων».

- 27 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, οι υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν διάφορα στοιχεία τα οποία συνίστανται, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 16 έως 18 της παρούσας απόφασης, αφενός, στην εκ μέρους του φορέα παροχής των εν λόγω υπηρεσιών διάθεση ερμαρίων εξοπλισμού με δυνατότητα κλειδώματος στα οποία οι πελάτες του εν λόγω φορέα παροχής υπηρεσιών μπορούν να εγκαταστήσουν τους εξυπηρετητές τους, καθώς και, αφετέρου, στην παροχή στους πελάτες ηλεκτρικής ενέργειας και διαφόρων υπηρεσιών προοριζόμενων να διασφαλίσουν τη χρήση των εξυπηρετητών υπό βέλτιστες συνθήκες, ειδικότερα όσον αφορά την υγρασία και τη θερμοκρασία.
- 28 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν μια πράξη αποτελείται από σύνολο στοιχείων και ενεργειών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελείται η πράξη αυτή, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν, από απόψεως ΦΠΑ, πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή (απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Μια παροχή πρέπει να θεωρείται ενιαία, μεταξύ άλλων, όταν μία ή περισσότερες παροχές συνιστούν την κύρια παροχή και η άλλη παροχή ή οι άλλες παροχές συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από φορολογικής απόψεως, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως παρεπόμενη άλλης κύριας παροχής όταν δεν συνιστά για τους πελάτες αυτοσκοπό, αλλά το μέσο προκειμένου να τους παρασχεθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία του παρόχου (απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής, ιδίως από την ίδια τη διατύπωση των υποβληθέντων ερωτημάτων, προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι τα διάφορα στοιχεία της επίμαχης στην κύρια δίκη παροχής υπηρεσιών κέντρου δεδομένων συνιστούν ενιαία παροχή στο πλαίσιο της οποίας η διάθεση ερμαρίων εξοπλισμού συνιστά την κύρια παροχή, ενώ η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας και υπηρεσιών προοριζόμενων να διασφαλίσουν τη χρήση των εξυπηρετητών αυτών υπό βέλτιστες συνθήκες θεωρείται παρεπόμενη της εν λόγω κύριας παροχής.
- 31 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα υποβάλλονται από το εθνικό δικαστήριο εντός του πραγματικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο (πρβλ. απόφαση της 26ης Μαρτίου 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Επομένως, στα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί απάντηση βάσει της παραδοχής από την οποία εκκινεί το εν λόγω δικαστήριο, ότι δηλαδή η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών κέντρου δεδομένων συνιστά ενιαία παροχή στο πλαίσιο της οποίας η διάθεση ερμαρίων εξοπλισμού συνιστά την κύρια παροχή.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 33 Στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο εναπόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί. Πράγματι, αποστολή του Δικαστηρίου είναι να ερμηνεύει όλες τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν ανάγκη τα εθνικά δικαστήρια προκειμένου να αποφανθούν επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί, ακόμη και όταν οι διατάξεις αυτές δεν αναφέρονται ρητώς στα ερωτήματα που του υποβάλλουν τα δικαστήρια αυτά (απόφαση της 12ης Μαρτίου 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, σκέψη 39).

- 34 Επομένως, εν προκειμένω, μολονότι τυπικά το αιτούν δικαστήριο περιόρισε το πρώτο προδικαστικό ερώτημα στην ερμηνεία των άρθρων 13β και 31α του εκτελεστικού κανονισμού, τα οποία ορίζουν, αντιστοίχως, τις έννοιες του «ακινήτου» και των «υπηρεσιών που είναι συναφείς προς ακίνητα» για τους σκοπούς του καθορισμού του τόπου παροχής υπηρεσιών υποκειμένων σε ΦΠΑ, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ερώτημα αυτό αποσκοπεί, στην πραγματικότητα, στο να καθοριστεί αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει την απαλλαγή των πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων από τον ΦΠΑ, έχει εφαρμογή στις υπηρεσίες κέντρου δεδομένων που παρέχει ο επίμαχος στην κύρια δίκη φορέας παροχής υπηρεσιών. Εξάλλου, η εν λόγω διάταξη παρατίθεται στο σκεπτικό της απόφασης αυτής ως εφαρμοστέος στη διαφορά της κύριας δίκης κανόνας του δικαίου της Ένωσης και η εκμίσθωση ακινήτων αναφέρεται στο άρθρο 31α, παράγραφος 2, στοιχείο η', του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο μνημονεύεται ρητώς στο εν λόγω ερώτημα.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων στο πλαίσιο των οποίων ο παρέχων τις εν λόγω υπηρεσίες θέτει στη διάθεση των πελατών του ερμάρια εξοπλισμού προκειμένου να εγκαταστήσουν σε αυτά τους εξυπηρετητές τους, και τους παρέχει παρεπόμενα αγαθά και υπηρεσίες, όπως ηλεκτρική ενέργεια και διάφορες υπηρεσίες προοριζόμενες να εξασφαλίσουν τη χρήση των εν λόγω εξυπηρετητών υπό βέλτιστες συνθήκες, συνιστούν υπηρεσίες εκμίσθωσης ακινήτων εμπίπτουσες στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπει η διάταξη αυτή.
- 36 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, οι πράξεις μίσθωσης ακινήτων απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.
- 37 Απαλλαγές όπως οι προβλεπόμενες στο άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης και, ως εκ τούτου, επιβάλλεται ο ενιαίος ορισμός τους σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Winterhoff και Eisenbeis, C-4/18 και C-5/18, EU:C:2019:860, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Επιπροσθέτως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι όροι που χρησιμοποιούνται προς καθορισμό των απαλλαγών της διάταξης αυτής, συμπεριλαμβανομένης της έννοιας «μίσθωση ακινήτων», πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι η απαλλαγή αποτελεί παρέκκλιση από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Πάντως, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους με τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ. Συνεπώς, ο ως άνω κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών της εν λόγω διάταξης πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Winterhoff και Eisenbeis, C-4/18 και C-5/18, EU:C:2019:860, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Η έννοια της «μίσθωσης ακινήτων», κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, έχει οριστεί από το Δικαστήριο ως το δικαίωμα που παρέχει ο κύριος ακινήτου στον μισθωτή, έναντι καταβολής μισθώματος και για συμφωνημένη χρονική διάρκεια, να κατέχει το ακίνητο αυτό, ως εάν ήταν ο κύριός του, και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 41 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή εξηγείται από το ότι η μίσθωση ακινήτων, καίτοι συνιστά οικονομική δραστηριότητα, αποτελεί κατά κανόνα μια σχετικώς παθητική δραστηριότητα που δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία. Μια τέτοια δραστηριότητα διακρίνεται επομένως από άλλες δραστηριότητες οι οποίες είτε έχουν τον χαρακτήρα βιομηχανικών και εμπορικών συναλλαγών, είτε έχουν αντικείμενο που χαρακτηρίζεται μάλλον από την εκτέλεση μιας παροχής παρά από την απλή διάθεση ενός ακινήτου, όπως το δικαίωμα χρήσεως ενός γηπέδου γκολφ, το δικαίωμα χρήσεως γέφυρας έναντι καταβολής διοδίων ή, ακόμη, το δικαίωμα εγκαταστάσεως αυτόματων μηχανών πωλήσεως τσιγάρων εντός εμπορικού καταστήματος (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Εξ αυτού συνάγεται ότι ο παθητικός χαρακτήρας της μίσθωσης ακινήτου, ο οποίος δικαιολογεί την απαλλαγή μιας τέτοιας πράξης από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, συναρτάται με τη φύση της ίδιας της πράξης και όχι με το πώς ο μισθωτής χρησιμοποιεί το οικείο ακίνητο (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 20).
- 43 Επομένως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι από την απαλλαγή αυτή αποκλείεται μια δραστηριότητα η οποία συνεπάγεται όχι μόνον την παθητική διάθεση ενός ακινήτου, αλλά, επίσης, ορισμένο αριθμό εμπορικών δραστηριοτήτων, όπως την επιτήρηση, διαχείριση και διαρκή συντήρηση εκ μέρους του κυρίου, καθώς και τη διάθεση άλλων εγκαταστάσεων, με αποτέλεσμα, ελλείψει όλως ιδιαιτέρων περιστάσεων, η εκμίσθωση του οικείου ακινήτου να μην μπορεί να συνιστά την κύρια παροχή (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των κριτηρίων που συνάγονται από τη νομολογία του Δικαστηρίου πρέπει να καθοριστεί αν υπηρεσίες κέντρου δεδομένων όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 45 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο επίμαχος στην κύρια δίκη πάροχος υπηρεσιών κέντρου δεδομένων θέτει στη διάθεση των πελατών του ερμάρια εξοπλισμού, στα οποία αυτοί μπορούν να εγκαταστήσουν ή να αναθέσουν στον πάροχο να εγκαταστήσει τους εξυπηρετητές τους, και ότι ο τελευταίος τους παρέχει επίσης, υπό τη μορφή παρεπόμενων υπηρεσιών, ηλεκτρική ενέργεια καθώς και διάφορες υπηρεσίες για τη διασφάλιση της χρήσης ή και της συντήρησης των εξυπηρετητών αυτών υπό βέλτιστες συνθήκες. Προκύπτει επίσης ότι οι πελάτες δεν μπορούν να έχουν πρόσβαση στο ερμάριο εξοπλισμού που τους έχει παραχωρηθεί παρά μόνον αφού αποκτήσουν τα αντίστοιχα κλειδιά από τρίτον μετά την εξακρίβωση της ταυτότητάς τους κατόπιν ελέγχου του προς τούτο προσκομιζόμενου εγγράφου.
- 46 Υπό τις συνθήκες αυτές, και υπό την επιφύλαξη της επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, ο παρέχων τις επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες δεν φαίνεται να περιορίζεται στην παθητική διάθεση μιας επιφάνειας ή ενός χώρου στους πελάτες του, εξασφαλίζοντάς τους το δικαίωμα να κατέχουν τον χώρο αυτό ως εάν ήσαν κύριοι και να αποκλείουν ως εκ τούτου οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού. Ειδικότερα, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι πελάτες του εν λόγω παρόχου έχουν το δικαίωμα να ελέγχουν ή να περιορίζουν την πρόσβαση στο τμήμα του κτιρίου στο οποίο έχουν εγκατασταθεί τα ερμάρια εξοπλισμού.
- 47 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι τα ερμάρια εξοπλισμού μπορούν τα ίδια να θεωρηθούν ως ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο μίσθωσης, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 13β του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο αποβλέπει στη διευκρίνιση της έννοιας του «ακινήτου» για τους σκοπούς της εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει, μεταξύ άλλων, στα στοιχεία γ' και δ', ότι η έννοια αυτή περιλαμβάνει, αντιστοίχως, «κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή, όπως πόρτες,

παράθυρα, στέγες, κλιμακοστάσια και ανελκυστήρες» καθώς και «κάθε στοιχείο, εξοπλισμ[ό] ή μηχανήμα μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή».

- 48 Εν προκειμένω πάντως προκύπτει, αφενός, ότι τα ερμάρια εξοπλισμού ουδόλως αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου εντός του οποίου έχουν εγκατασταθεί, δεδομένου ότι, ελλείψει αυτών, το εν λόγω κτίριο δεν θα θεωρούνταν δομικά «ελλιπές» και, αφετέρου, ότι τα ερμάρια αυτά εξοπλισμού ούτε ως «μόνιμα» εγκατεστημένα μπορούν να θεωρηθούν, στο μέτρο που απλώς βιδώνονται στο έδαφος και δύνανται, επομένως, να μετακινηθούν χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο. Επομένως, τα ως άνω ερμάρια εξοπλισμού δεν φαίνεται να μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα δυνάμενα να αποτελέσουν αντικείμενο μίσθωσης απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 49 Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων στο πλαίσιο των οποίων ο παρέχων τις εν λόγω υπηρεσίες θέτει στη διάθεση των πελατών του ερμάρια εξοπλισμού προκειμένου να εγκαταστήσουν σε αυτά τους εξυπηρετητές τους, και τους παρέχει παρεπόμενα αγαθά και υπηρεσίες, όπως ηλεκτρική ενέργεια και διάφορες υπηρεσίες προοριζόμενες να εξασφαλίσουν τη χρήση των εν λόγω εξυπηρετητών υπό βέλτιστες συνθήκες, δεν συνιστούν υπηρεσίες εκμίσθωσης ακινήτων εμπίπτουσες στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπει η διάταξη αυτή, δεδομένου ότι, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, αφενός, ο εν λόγω πάροχος δεν προβαίνει στην παθητική διάθεση μιας επιφάνειας ή ενός χώρου στους πελάτες του, εξασφαλίζοντάς τους το δικαίωμα να κατέχουν τον χώρο αυτό ως εάν ήσαν κύριοι, και, αφετέρου, τα ερμάρια εξοπλισμού δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου εντός του οποίου έχουν εγκατασταθεί, ούτε μπορούν να θεωρηθούν ως μόνιμως εγκατεστημένα στο εν λόγω κτίριο.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 50 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 31α του εκτελεστικού κανονισμού έχουν την έννοια ότι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων στο πλαίσιο των οποίων ο παρέχων τις εν λόγω υπηρεσίες θέτει στη διάθεση των πελατών του ερμάρια εξοπλισμού προκειμένου να εγκαταστήσουν σε αυτά τους εξυπηρετητές τους, και τους παρέχει παρεπόμενα αγαθά και υπηρεσίες, όπως ηλεκτρική ενέργεια και διάφορες υπηρεσίες προοριζόμενες να εξασφαλίσουν τη χρήση των εν λόγω εξυπηρετητών υπό βέλτιστες συνθήκες, αποτελούν υπηρεσίες συναφείς προς ακίνητα, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών.
- 51 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας ΦΠΑ περιέχουν γενικό κανόνα για τον καθορισμό του τόπου αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών, ενώ τα άρθρα 46 έως 59α της οδηγίας αυτής προβλέπουν μια σειρά ειδικών τόπων αναφοράς (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, σκέψη 20).
- 52 Σκοπός του συνόλου των διατάξεων αυτών είναι η αποφυγή, αφενός, συγκρούσεων αρμοδιότητας ικανών να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολογήσεως εσόδων (απόφαση της 30ής Απριλίου 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 53 Επομένως, καθορίζοντας τον τόπο αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών και οριοθετώντας τις αρμοδιότητες των κρατών μελών, οι εν λόγω διατάξεις επιδιώκουν την ορθολογική κατανομή των αντίστοιχων πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ,

καθορίζοντας με ομοιόμορφο τρόπο τον τόπο αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 54 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχουν προτεραιότητα έναντι των άρθρων 46 έως 59α της οδηγίας αυτής. Σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση πρέπει να τίθεται το ερώτημα αν αυτή αντιστοιχεί σε κάποια από τις περιπτώσεις των άρθρων 46 έως 59α της οδηγίας αυτής. Αν τούτο δεν συμβαίνει, η εν λόγω περίπτωση εμπίπτει στα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 55 Συνεπώς, το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ δεν πρέπει να θεωρείται εξαίρεση από γενικό κανόνα, η οποία χρήζει στενής ερμηνείας (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2016, A και B, C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 19, της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, σκέψη 22, και της 8ης Μαΐου 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, σκέψη 25).
- 56 Εν προκειμένω, πρέπει να καθοριστεί αν μια παροχή υπηρεσιών κέντρου δεδομένων όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη πρέπει να θεωρηθεί συναφής προς ακίνητο, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, με αποτέλεσμα ο τόπος της παροχής αυτής να είναι ο τόπος στον οποίο κείται το εν λόγω ακίνητο.
- 57 Συναφώς, επιβάλλεται εκ προοιμίου η διαπίστωση ότι, μολονότι οι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των υπηρεσιών που απαριθμούνται στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ, εντούτοις, η απαρίθμηση αυτή δεν έχει εξαντλητικό χαρακτήρα, όπως προκύπτει από τη λέξη «περιλαμβανομένων» που προηγείται της απαρίθμησης.
- 58 Εντούτοις, όπως ορθώς επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, από τις υπηρεσίες που μνημονεύονται ρητώς στη διάταξη αυτή προκύπτει σαφώς ότι μόνον οι υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης.
- 59 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, για να θεωρηθεί ότι μια παροχή υπηρεσιών είναι συναφής προς ακίνητο, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, η παροχή αυτή πρέπει να συνδέεται με ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο και να έχει ως αντικείμενο το ίδιο το ακίνητο. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν ένα ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο πρέπει να λογίζεται ως συστατικό στοιχείο μιας παροχής υπηρεσιών, στον βαθμό που αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της εν λόγω παροχής (πρβλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, σκέψεις 34 και 35).
- 60 Η νομολογία αυτή κωδικοποιήθηκε, κατ' ουσίαν, με το άρθρο 31α, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο ορίζει ότι οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο, πράγμα που συμβαίνει, αφενός, όταν οι υπηρεσίες αυτές προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, καθώς και, αφετέρου, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου. Όπως, όμως, ρητώς προκύπτει από το άρθρο 31α, παράγραφος 2, στοιχείο η', σε συνδυασμό με το άρθρο 31α, παράγραφος 3, στοιχείο β', του εκτελεστικού κανονισμού, η εκμίσθωση ακινήτου με σκοπό την αποθήκευση εμπορευμάτων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά υπηρεσία συναφή προς ακίνητο, κατά την έννοια του άρθρου 47 της εν λόγω οδηγίας, αν κανένα συγκεκριμένο τμήμα του ακινήτου δεν παραχωρείται για αποκλειστική χρήση από τον λήπτη.
- 61 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, εν προκειμένω, όπως επισημάνθηκε, κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 45, 46 και 48 της παρούσας απόφασης, οι πελάτες που χρησιμοποιούν τις επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες κέντρου δεδομένων δεν έχουν αποκλειστικό δικαίωμα χρήσης του

τμήματος του ακινήτου στο οποίο έχουν εγκατασταθεί τα ερμάρια εξοπλισμού. Πράγματι, πρώτον, οι πελάτες δεν μπορούν να έχουν πρόσβαση στο ερμάριο εξοπλισμού που τους έχει παραχωρηθεί παρά μόνον αφού αποκτήσουν τα αντίστοιχα κλειδιά από τρίτον μετά την εξακρίβωση της ταυτότητάς τους κατόπιν ελέγχου του προς τούτο προσκομιζόμενου εγγράφου. Δεύτερον, οι πελάτες αυτοί δεν φαίνεται να έχουν δικαίωμα να ελέγχουν ή να περιορίζουν τη χρήση του οικείου τμήματος του εν λόγω ακινήτου. Τρίτον, το εν λόγω ερμάριο εξοπλισμού δεν μπορεί να χαρακτηριστεί, αυτό καθαυτό, ως ακίνητο.

- 62 Επομένως, δεν προκύπτει ότι οι συνθήκες στέγασης των εξυπηρετητών αντιστοιχούν σε εκείνες που απαιτούνται από το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ και από το άρθρο 31α του εκτελεστικού κανονισμού, ώστε οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες κέντρου δεδομένων να θεωρηθούν συναφείς προς ακίνητο, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 63 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 31α του εκτελεστικού κανονισμού έχουν την έννοια ότι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων στο πλαίσιο των οποίων ο παρέχων τις εν λόγω υπηρεσίες θέτει στη διάθεση των πελατών του ερμάρια εξοπλισμού, προκειμένου να εγκαταστήσουν σε αυτά τους εξυπηρετητές τους, και τους παρέχει παρεπόμενα αγαθά και υπηρεσίες, όπως ηλεκτρική ενέργεια και διάφορες υπηρεσίες προοριζόμενες να εξασφαλίσουν τη χρήση των εν λόγω εξυπηρετητών υπό βέλτιστες συνθήκες, δεν αποτελούν υπηρεσίες συναφείς προς ακίνητα, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν οι πελάτες δεν έχουν δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης του τμήματος του ακινήτου στο οποίο έχουν εγκατασταθεί τα ερμάρια εξοπλισμού, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, έχει την έννοια ότι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων στο πλαίσιο των οποίων ο παρέχων τις εν λόγω υπηρεσίες θέτει στη διάθεση των πελατών του ερμάρια εξοπλισμού, προκειμένου να εγκαταστήσουν σε αυτά τους εξυπηρετητές τους, και τους παρέχει παρεπόμενα αγαθά και υπηρεσίες, όπως ηλεκτρική ενέργεια και διάφορες υπηρεσίες προοριζόμενες να εξασφαλίσουν τη χρήση των εν λόγω εξυπηρετητών υπό βέλτιστες συνθήκες, δεν συνιστούν υπηρεσίες εκμίσθωσης ακινήτων εμπίπτουσες στην απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας που προβλέπει η διάταξη αυτή, δεδομένου ότι, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, αφενός, ο εν λόγω πάροχος δεν προβαίνει στην παθητική διάθεση μιας επιφάνειας ή ενός χώρου στους πελάτες του, εξασφαλίζοντάς τους το δικαίωμα να κατέχουν τον χώρο αυτόν ως εάν ήσαν κύριοι, και, αφετέρου, τα ερμάρια εξοπλισμού δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του κτιρίου εντός του οποίου έχουν εγκατασταθεί, ούτε μπορούν να θεωρηθούν ως μονίμως εγκατεστημένα στο εν λόγω κτίριο.
- 2) Το άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8, και το άρθρο 31α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, έχουν την έννοια ότι υπηρεσίες κέντρου δεδομένων στο πλαίσιο των οποίων ο παρέχων τις εν λόγω

υπηρεσίες θέτει στη διάθεση των πελατών του ερμάρια εξοπλισμού, προκειμένου να εγκαταστήσουν σε αυτά τους εξυπηρετητές τους, και τους παρέχει παρεπόμενα αγαθά και υπηρεσίες, όπως ηλεκτρική ενέργεια και διάφορες υπηρεσίες προοριζόμενες να εξασφαλίσουν τη χρήση των εν λόγω εξυπηρετητών υπό βέλτιστες συνθήκες, δεν αποτελούν υπηρεσίες συναφείς προς ακίνητα, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν οι πελάτες δεν έχουν δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης του τμήματος του ακινήτου στο οποίο έχουν εγκατασταθεί τα ερμάρια εξοπλισμού, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)