



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

2. juuli 2020\*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Teenuste osutamine – Artikli 135 lõike 1 punkt 1 – Käibemaksuvabastus – Kinnisasjade üürileandmine – Mõiste „kinnisasi“ – Väljaarvamine – Artikkel 47 – Maksustatavate tehingute koht – Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine – Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 – Artiklid 13b ja 31a – Seadmekapid – Andmekeskuses majutamise teenused

Kohtuasjas C-215/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeuse (Soome kõrgeim halduskohus) 5. märtsi 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. märtsil 2019, menetluses, mille algatamist taotles

**Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö,**

menetluses osales:

**A Oy,**

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, viienda koja president E. Regan (ettekandja) ja kohtunik C. Lycourgos,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja I. Koskinen,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: soome.

## otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses on palutud selgitada, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) ja mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 47 ning nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1) ja mida on muudetud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013 (ELT 2013, L 284, lk 1) (edaspidi „rakendusmäärus“), artikleid 13b ja 31a.
- 2 Taotlus on esitatud menetluses, mille algatamist taotles Veronsajien oikeudenvalvontayksikkö (maksutulude saajate õiguste kaitsmise eest vastutav maksuametite teenistus, Soome) ja mis puudutab A Oy pakutatavalt andmekeskuses majutamise teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõudmise koha kindlaksmääramist.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

#### *Käibemaksudirektiiv*

- 3 Käibemaksudirektiivi V jaotis, mis käsitleb maksustatavate tehingute kohta, sisaldab 3. peatüki „Teenuste osutamise koht“. Selle peatüki 2. jagu „Üldreeglid“ sisaldab artikleid 44 ja 45.
- 4 Direktiivi artikkel 44 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksudohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse maksudohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksudohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“
- 5 Käibemaksudirektiivi 3. peatüki 3. jagu „Erisätted“ sisaldab artikleid 46–59a.
- 6 Direktiivi artikkel 47 „Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine“ sätestab:

„Kinnisasjaga seotud teenuste, sealhulgas ekspertide ja kinnisvaramaaklerite teenuste, hotelli- või muude sarnaste majutusteenuste, näiteks puhkelaagrite või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikade majutusteenuste, kinnisasja kasutamise õiguste andmise teenuste ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks on kinnisasja asukoht.“
- 7 Käibemaksudirektiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 3. peatüki „Muude tegevuste maksuvabastused“ artikli 135 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

[...]“.

### *Rakendusmäärus*

- 8 Rakendusmääruse V peatüki „Maksustatavate tehingute koht“ 1. jao „Mõisted“ artiklis 13b on sätestatud:

„Kinnisasjana käsitatakse [käibemaksudirektiivi] kohaldamisel järgmist:

[...]

- c) hoone või rajatise mis tahes lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik, näiteks ukсед, aknad, katused, trepid ja liftid;
- d) mis tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.“
- 9 Selle peatüki 4. jagu „Teenuste osutamise koht ([käibemaksudirektiivi] artiklid 43–59)“ sisaldab 6.a alajagu „Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine“, kus asub artikkel 31a, mis on sõnastatud järgmiselt:

„1. [Käibemaksudirektiivi] artiklis 47 osutatud, kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos kõnealuse kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga järgmistel juhtudel:

- a) kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline [...];
- b) kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist.

2. Lõige 1 hõlmab eelkõige järgmist:

[...]

- h) muu kui lõike 3 punktis c nimetatud kinnisasja rendile või üürile andmine, sh kauba ladustamine kinnisasjal, millest on eraldatud konkreetne osa ainult kliendile kasutamiseks;

[...]

3. Lõige 1 ei hõlma järgmist:

[...]

- b) kauba ladustamine kinnisasjal, kui konkreetset osa kinnisasjast ei ole eraldatud ainult kliendile kasutamiseks;

[...]“.

## ***Soomes õigus***

- 10 30. detsembri 1993. aasta käibemaksuseaduse (1501/1993) (arvonlisäverolaki (1501/1993)) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „AVL“) § 1 esimeses lõigus on ette nähtud:

„Riigile tasutakse käibemaksu käesolevas seaduses sätestatud korras:

1) Soomes majandustegevuse raames toimuva kaupade ja teenuste müügit;

[...]“.

- 11 Selle seaduse §-s 27 on sätestatud:

„Käibemaksust on vabastatud kinnisasja müük, rentimine, üürimine, servituudi või muu sarnase kinnisasjaga seotud õiguse üleminek.

Samuti on käibemaksust vabastatud elektri, gaasi, soojusenergia, vee ja muude sarnaste kaupade müük, kui see toimub seoses kinnisasja maksuvaba kasutusõiguse üleminekuga.“

- 12 Nimetatud seaduse §-s 28 on sätestatud:

„„Kinnisasjana“ käsitatakse mis tahes kinnisasja [rakendusmääruse] artiklis 13b sätestatud määratluse tähenduses.“

- 13 AVL §-s 65 on ette nähtud:

„Teenus, mis osutatakse ettevõtjale, kes sellena tegutseb, loetakse Soomes müüduks, kui see osutatakse ostja Soomes asuvas püsivas tegevuskohas, välja arvatud juhul, kui allpool ei ole sätestatud teisiti. Kui sellist teenust ei osutata püsivas tegevuskohas, siis loetakse see Soomes müüduks, kui ostja ettevõtte asukoht on Soomes.“

- 14 Selle seaduse §-s 67 on sätestatud:

„Kinnisasjaga seotud teenused loetakse Soomes müüduks, kui kinnisasja asukoht on Soomes.

„Kinnisasjaga seotud teenusteks“ loetakse muu hulgas ekspertide ja kinnisvaramaaklerite teenused, majutusteenused, kinnisasja kasutusõiguste andmine ning ehitusteenused.“

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 15 Soome õiguse alusel asutatud äriühing A Oy on traadita sidevõrgu operaator, kelle tegevus hõlmab ka telekommunikatsioonivõrkude ja võrguinfrastruktuuride arendamist.

- 16 See äriühing pakub muu hulgas andmekeskuses majutamise teenuseid Soomes ja teistes liikmesriikides asuvatele ettevõtjatele, kes tegutsevad infotehnoloogia valdkonnas ja kasutavad enda servereid, et pakkuda klientidele elektroonilisi ühendusi. Servereid majutatakse ruumides, mis on varustatud vajalike elektrooniliste ühendustega ning kus niiskus ja soojus on täpselt reguleeritud, et võimaldada serverite kasutamist vastavalt nende otstarbele jahutatud keskkonnas.

- 17 A Oy pakutavate andmekeskuses majutamise teenuste hulka kuuluvad lukustatava uksega seadmekapi, elektrienergia ning serverite kasutamiseks võimalikult optimaalse keskkonna pakkumine, näiteks serveriruumi temperatuuri ja õhuniiskuse jälgimine, jahutamine, elektrienergiaga varustamise katkemise

jälgimine, seadmekappide suitsuandurite jälgimine, et avastada seadmete võimalik süttimine, ning elektroonilise juurdepääsu kontroll. Peale selle hoolitseb äriühing ruumide üldise koristamise ja elektripirnide väljavahetamise eest.

- 18 A Oy üüritavas kinnisasjas on seadmekapid kruvitud põranda külge. Kasutajad paigutavad seejärel neisse oma seadmed, mis kruvitakse omakorda kappidesse kinni ja neid saab mõne minuti jooksul sealt lahti monteerida.
- 19 Klientidel ei ole selle seadmekapi võtit, kuhu nad oma serveri on paigaldanud, kuid nad võivad selle pärast oma isikusamasuse kontrollimist saada valveteenistusest, mis on igal ajal kättesaadav. A Oy-l ei ole õigust oma kliendi seadmekappi avada.
- 20 A Oy esitas maksuhaldurile taotluse teha nende teenuste suhtes kohaldatava käibemaksukorra kohta eelotsus.
- 21 Maksuhaldur leidis 27. veebruari 2017. aasta otsuses ajavahemiku 27. veebruarist 2017 kuni 31. detsembrini 2018 kohta, et A Oy osutatavad andmekeskuses majutamise teenused ei kuulu AVL §-s 65 ette nähtud üldreegli alla, mis puudutab teenuste osutamise kohta, vaid neid tuleb käsitada kinnisasjaga seotud teenuste osutamisenä AVL § 67 tähenduses, mille puhul loetakse teenuse osutamise kohaks selle kinnisasja asukoht. Maksuhalduri hinnangul kujutab klientide serverite majutamiseks vajaliku tehnilise ruumi üürileandmine endast A Oy osutatavate teenuste paketi põhiteenust, kuna see on nende seisukohalt keskne ja oluline. Seda teenust tuleb seega käsitada kinnisasja kasutusõiguse üleminekuna AVL § 27 tähenduses.
- 22 Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus, Soome), lahendades A Oy esitatud kaebust, tühistas selle otsuse 27. oktoobri 2017. aasta kohtuotsusega. Nimetatud kohus leidis, et A Oy osutatavaid andmekeskuses majutamise teenuseid ei saa käsitada kinnisasjaga seotud teenuste osutamisenä AVL § 67 tähenduses ning seega tuleb nende suhtes kohaldada selle seaduse §-s 65 ette nähtud üldreeglit. Kohus märkis selle kohta, et isegi kui serverite hoidmiseks mõeldud seadmekapid on kinnitatud põranda külge, saab neid rakendusmääruse artikli 13b punkti d tähenduses hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada. Need seadmekapid ei ole seega kinnisasjad selle sätte tähenduses, kuna klient ei saa valdust ühelegi selle hoone osale, mis moodustab andmekeskuse, vaid ta saab üksnes võimaluse optimaalsetel tingimustel kasutada andmekeskuses asuvaid seadmekappe. A Oy pakub seega oma klientidele nende serverite majutamise seotud teenustepaketti, mille põhiteenus on pakkuda tarbijatele parimat võimalikku keskkonda nende serverite toimimiseks.
- 23 Maksutulu saajate õiguste kaitsmise eest vastutav maksuameti teenistus esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeusele (Soome kõrgeim halduskohus).
- 24 Eelotsusetaotluses soovib taotluse esitanud kohus teada, kas seadmekappe, mida A Oy pakub enda osutatavate andmekeskuses majutamise teenuste raames, tuleb pidada kinnisasjaks rakendusmääruse artikli 13b tähenduses. Kui see nii ei oleks, siis tekiks küsimus, kas neid teenuseid tuleb pidada kinnisasjaga seotud teenusteks käibemaksudirektiivi artikli 47 tähenduses, mille osutamise koht on kinnisasja asukoht. Viimati nimetatud küsimuse hindamisel leiab see kohus, et arvesse tuleb võtta ka rakendusmääruse artiklit 31a, mis täpsustab artikli 47 tähenduses mõiste „kinnisasjaga seotud teenused“ piire.
- 25 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [rakendusmääruse] artikleid 13b ja 31a tuleb tõlgendada nii, et niisugust andmekeskuses majutamise teenust nagu see, millega on tegemist põhikohtuasjas ja mille puhul teenuseosutaja pakub oma klientidele serverite paigaldamiseks andmekeskuse ruumides asuvaid seadmekappe koos lisateenuste ja -sisseseadega, tuleb pidada kinnisasja üürile andmiseks?

2. Kas siis, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, tuleb [käibemaksudirektiivi] artiklit 47 ja [rakendusmääruse] artiklit 31a vaatamata sellele tõlgendada nii, et niisugust andmekeskuses majutamise teenust nagu see, millega on tegemist põhikohtuasjas, tuleb pidada kinnisasjaga seotud teenuseks, mille osutamise koht on kinnisasja asukoht?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Sissejuhatavad märkused*

- 26 Tuleb märkida, et nende kahe küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul tõlgendada käibemaksudirektiivi kohtuvaidluse raames, mis puudutab selliste teenuste maksualast käsitlemist, mida see kohus ise nimetab „andmekeskuses majutamise teenusteks“.
- 27 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, sisaldavad need teenused mitut elementi, mis, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 16–18, seisnevad selles, et ühelt poolt pakub teenuseosutaja lukustatava uksega seadmekappe, kuhu selle teenuseosutaja kliendid saavad paigaldada oma serverid, ning teiselt poolt pakub ta klientidele elektrit ja erinevaid teenuseid, mis peavad tagama nende serverite kasutamise optimaalsetel tingimustel, eelkõige seoses niiskuse ja temperatuuriga.
- 28 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjasse puutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise seisukohast on tegemist kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Teenus tuleb lugeda üheks teenuseks eelkõige juhul, kui üks või mitu teenust moodustavad ühe põhiteenuse ja kui muu(d) teenuse(d) moodustavad ühe või mitu kõrvalteenust, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest ja eelkõige esitatud küsimuste sõnastusest endast, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et põhikohtuasjas kõne all oleva andmekeskuses majutamise teenuse erinevad osad moodustavad ühe teenuse, mille raames kujutab seadmekappide kasutada andmine endast põhiteenust, kuna elektri ja nende serverite optimaalsetel tingimustel kasutamise tagamiseks mõeldud teenuste pakkumist loetakse selle põhiteenuse kõrvalteenuseks.
- 31 Nagu nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, esitab liikmesriigi kohus liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused faktilises raamistikus, mille ta määratleb enda vastutusel ja mille tõlevastavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima (vt selle kohta 26. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastata, tuginedes nimetatud kohtu poolt välja toodud eeldusele, et põhikohtuasjas kõne all olevate andmekeskuses majutamise teenuste osutamine kujutab endast ühte teenust, mille raames on seadmekappide kasutada andmine põhiteenus.

### *Esimene küsimus*

- 33 ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades peab Euroopa Kohus talle esitatud küsimused vajaduse korral

ümber sõnastama. Nimelt on Euroopa Kohtu ülesanne tõlgendada kõiki liidu õiguse sätteid, mida liikmesriigi kohtud vajavad oma menetluses olevate kohtuasjade lahendamiseks, isegi kui viimased ei ole selliseid sätteid Euroopa Kohtule esitatud küsimustes otseselt maininud (12. märtsi 2020. aasta kohtuotsus *Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle*, C-769/18, EU:C:2020:203, punkt 39).

- 34 Seega, kuigi käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohus piirdunud formaalselt oma esimeses küsimuses sooviga tõlgendada rakendusmääruse artikleid 13b ja 31a, mis määratlevad vastavalt mõisted „kinnisasi“ ja „kinnisasjaga seotud teenused“, et määrata kindlaks käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamise koht, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et tegelikult on selle küsimuse eesmärk kindlaks teha, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt l, mis näeb ette maksuvabastuse kinnisasja üürileandmisele, on kohaldatav põhikohtuasja teenuseosutaja pakutavate andmekeskuses majutamise teenuste suhtes. Pealegi on kõnealuse otsuse põhjendustes viidatud sellele sättele kui põhikohtuasjas kohaldatavale liidu õigusnormile ning kinnisasja üürileandmist käsitleb rakendusmääruse artikli 31a lõike 2 punkt h, mida on kõnealuses küsimuses sõnaselgelt mainitud.
- 35 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l tuleb tõlgendada nii, et andmekeskuses majutamise teenused, mille raames nende teenuste osutaja annab oma klientidele serverite paigaldamiseks kasutada seadmekappe ning pakub neile kaupu ja kõrvalteenuseid, nagu elekter ja erinevad teenused, mille eesmärk on tagada serverite kasutamine optimaalsetel tingimustel, kujutavad endast kinnisasja üürileandmist, mis on selle sätte kohaselt käibemaksust vabastatud.
- 36 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l kohaselt on kinnisasja üürileandmise tehingud käibemaksust vabastatud.
- 37 Niisugused maksuvabastused, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1, on liidu õiguse autonoomsed mõisted ning seetõttu tuleb neile liidu tasandil anda ühetaoline määratlus (vt analoogia alusel 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Winterhoff ja Eisenbeis*, C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Lisaks tuleb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt selles sättes ette nähtud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid, sealhulgas mõistet „kinnisasja üürileandmine“, tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et maksuvabastus on erand üldpõhimõttest, et käibemaksuga maksustatakse iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Samas peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning järgima neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Seega ei tähenda kitsa tõlgendamise nõue seda, et kõnealuses sättes viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada nii, et nende toime kaob (vt analoogia alusel 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Winterhoff ja Eisenbeis*, C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis l kasutatud mõistet „kinnisasja üürileandmine“ on Euroopa Kohus määratlenud kui kinnisasja omaniku poolt tasu eest ja kokkulepitud ajavahemiku jooksul üürnikule antud õigus kasutada seda kinnisasja nii, nagu ta oleks selle omanik, ja välistada kõikide teiste isikute samasugune õigus (vt selle kohta 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Euroopa Kohus on samuti täpsustanud, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuse põhjendus seisneb asjaolus, et kinnisasja üürileandmine, mis on küll majandustegevus, kujutab endast tavaliselt suhteliselt passiivset tegevust, mis ei tooda olulist lisandväärtust. Sellist tegevust tuleb järelikult eristada teistest tegevustest, mis on kas oma laadilt tööstuslikud ja kaubanduslikud või millel on eesmärk, mida saab

kõige paremini kirjeldada pigem soorituse kui lihtsa vara kasutusse andmisena, nagu seda on golfiväljaku kasutamise õigus, silla ületamise õigus pärast teemaksu tasumist või ärihoonesse sigaretiautomaatide paigaldamise õigus (vt selle kohta 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 42 Sellest järeldub, et kinnisasja üürileandmise passiivne laad, mis õigustab sellise tehingu käibemaksuvabastust käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti 1 alusel, tuleneb tehingu enda olemusest, mitte aga viisist, kuidas üürnik kinnisasja kasutab (28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 20).
- 43 Seega on Euroopa Kohus leidnud, et selline maksuvabastus ei laiene tegevusele, mis ei seisne üksnes kinnisasja passiivses kasutamises, vaid hõlmab ka muid äritegevusi, nagu omanikupoolne järelevalve, haldus ja pidev hooldus ning muude rajatiste kasutusse andmine, mistõttu, kui puuduvad erilised asjaolud, ei saa selle kinnisasja üürileandmist lugeda peamiseks soorituseks (28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Nende Euroopa Kohtu praktikast tulenevate kriteeriumide alusel tulebki kindlaks teha, kas sellised andmekeskuses majutamise teenused, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis 1 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse.
- 45 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaolusest, et põhikohtuasjas kõne all olevate andmekeskuses majutamise teenuste osutaja annab oma klientidele kasutada seadmekappe, kuhu nad võivad paigaldada või lasta teenuseosutajal paigaldada oma serverid, ning et viimane pakub neile täiendavalt ka elektrit ja mitmesuguseid teenuseid, mille eesmärk on tagada nende serverite kasutamine või isegi hooldamine optimaalsetel tingimustel. Samuti ilmneb, et klientidel on juurdepääs neile antud seadmekappidele alles pärast seda, kui nad on kontrollimiseks isikut tõendava dokumendi esitamisel saanud kolmandalt isikult vastavad võtmed.
- 46 Neil asjaoludel ja tingimused, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, ei tundu põhikohtuasjas käsitletavate teenuste osutaja piirduvat oma klientidele pinna või paiga passiivselt kasutada andmisega, tagades neile õiguse kasutada seda kinnisasja nii, nagu nad oleksid selle omanikud, ja välistada kõikide teiste isikute samasugune õigus. Eelkõige ei viita miski sellele, et selle teenuse osutaja klientidel oleks õigus kontrollida või piirata hoone selle osa sissepääsu, kuhu seadmekapid on paigaldatud.
- 47 Mis puudutab küsimust, kas seadmekappe endid võib käsitada üürile antud kinnisasjadena, siis tuleb märkida, et rakendusmääruse artikkel 13b, mis täpsustab mõistet „kinnisasi“ käibemaksudirektiivi kohaldamise eesmärgil, näeb eelkõige punktides c ja d ette, et see mõiste hõlmab vastavalt „hoone või rajatise mis tahes lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik, näiteks ukSED, aknad, katused, trepid ja liftid“ ning „mis tahes osa, seadet või masinat, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada“.
- 48 Käesoleval juhul ilmneb aga, et esiteks ei ole seadmekapid mingil moel selle hoone lahutamatu osa, kuhu need on paigaldatud, kuna ei saa öelda, et ilma nendeta „ei ole“ see hoone struktuuriliselt „täielik“, ja teiseks ei ole need seadmekapid, mis on põrandasse lihtsalt kruvitud ja mida saab seega liigutada ilma hoonet lõhkumata või muutmata, ka „püsivalt“ paigaldatud. Sellest järeldub, tingimused et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, et niisuguseid seadmekappe ei tundu olevat võimalik kvalifitseerida kinnisasjadeks, mida võiks anda üürile käibemaksuvabalt vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktile 1.



49 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et andmekeskuses majutamise teenused, mille raames nende teenuste osutaja annab oma klientidele serverite paigaldamiseks kasutada seadmekappe ning pakub neile kaupu ja kõrvalteenuseid, nagu elekter ja erinevad teenused, mille eesmärk on tagada serverite kasutamine optimaalsetel tingimustel, ei kujuta endast kinnisasja üürileandmist, mis on selle sätte kohaselt käibemaksust vabastatud, kuna – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – esiteks ei seisne asjaomase teenuseosutaja tegevus oma klientidele pinna või paiga passiivselt kasutada andmises, tagades neile õiguse kasutada seda nii, nagu nad oleksid selle omanikud, ja teiseks ei ole seadmekapid selle hoone lahutamatu osa, kuhu need on paigaldatud, ega ole ka sinna paigaldatud püsivalt.

### *Teine küsimus*

50 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 47 ja rakendusmääruse artiklit 31a tuleb tõlgendada nii, et andmekeskuses majutamise teenused, mille raames nende teenuste osutaja annab oma klientidele serverite paigaldamiseks kasutada seadmekappe ning pakub neile kaupu ja kõrvalteenuseid, nagu elekter ja erinevad teenused, mille eesmärk on tagada serverite kasutamine optimaalsetel tingimustel, kujutavad endast kinnisasjaga seotud teenuseid nende sätete tähenduses.

51 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 sisaldavad üldreeglit maksustatavate teenuste osutamise kohta kindlaksmääramiseks, samas kui selle direktiivi artiklid 46–59a näevad ette rea erisätteid (13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 20).

52 Kõikide nende sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jätmist (30. aprilli 2015. aasta kohtuotsus SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Seega, määrates kindlaks maksustatavate teenuste osutamise kohta ja piiritledes liikmesriikide pädevusi, on nende sätete eesmärk ratsionaalselt piiritleda riigisiseste käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala, määrates maksustatavate teenuste osutamise kohta kindlaks ühtselt (vt selle kohta 30. aprilli 2015. aasta kohtuotsus SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 ei ole esimuslikud selle direktiivi artiklite 46–59a suhtes. Iga olukorra puhul peab kaaluma, ega ei ole tegemist mõne nimetatud direktiivi artiklites 46–59a sätestatud juhtumiga. Vastasel juhul kuulub nimetatud olukord direktiivi artiklite 44 ja 45 kohaldamisalasse (13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Sellest järeldub, et käibemaksudirektiivi artiklit 47 ei tule pidada üldreeglit tehtud erandiks, mida tuleb tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 19; 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 22, ning 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, punkt 25).

56 Käesoleval juhul tuleb kindlaks teha, kas sellist andmekeskuses majutamise teenuste osutamist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb käsitada kinnisasjaga seotud teenusena selle sätte tähenduses, millisel juhul oleks selle teenuse osutamise koht kinnisasja asukoht.

57 Sellega seoses tuleb kõigepealt tõdeda, et kuigi andmekeskuses majutamise teenused ei kuulu käibemaksudirektiivi artiklis 47 loetletud teenuste hulka, ei ole see loetelu ammendav, nagu nähtub sellele eelnevast sõnast „sealhulgas“.

- 58 Samas, nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades õigesti märkis, nähtub selles sättes konkreetselt nimetatud teenustest selgelt, et kõnealuse sätte kohaldamisalasse võivad kuuluda üksnes teenused, millel on kinnisasjaga piisavalt otsene seos.
- 59 Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et selleks, et teenust saaks käsitada kinnisasjaga seotuna sama sätte tähenduses, peab sellel teenusel olema seos konkreetselt määratletud kinnisasjaga ja selle ese peab olema kinnisasi ise. Nii on see eelkõige siis, kui konkreetselt määratletud kinnisasi tuleb käsitada teenuste osutamisel keskse ja möödapääsmatu elemendina (vt selle kohta 27. juuni 2013. aasta kohtuotsus *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, punktid 34 ja 35).
- 60 See kohtupraktika on sisuliselt kodifitseeritud rakendusmääruse artikli 31a lõike 1 punktides a ja b, milles on sätestatud, et kinnisasjaga seotud teenused käibemaksudirektiivi artikli 47 tähenduses hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on kinnisasjaga piisavalt otsene seos, mis on nii esiteks siis, kui need teenused on kinnisasjast tuletatud, kui see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning see on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline, ning teiseks siis, kui nimetatud teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasi õigusliku või füüsilise seisundi muutmist. Ent nagu nähtub sõnaselgelt rakendusmääruse artikli 31a lõike 2 punktist h koostioimes artikli 31a lõike 3 punktiga b, ei saa kinnisasi üürileandmist kauba ladustamise eesmärgil pidada selle direktiivi artikli 47 tähenduses kinnisasjaga seotud teenuseks, kui kinnisasi ühtegi osa ei ole eraldatud üksnes üürniku kasutamiseks.
- 61 Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et käsitletavas asjas, nagu on käesoleva kohtuotsuse punktides 45, 46 ja 48 sisuliselt juba märgitud, ei ole põhikohtuasjas kõne all olevaid andmekeskuses majutamise teenuseid kasutataval klientidel ainuõigust kasutada seda osa hoonest, kuhu seadmekapid on paigaldatud. Nimelt on neil esiteks võimalik neile eraldatud seadmekappidesse pääseda alles pärast seda, kui nad on kontrollimiseks esitatud isikut tõendava dokumendi alusel saanud kolmandalt isikult vastavad võtmed. Teiseks ei näi nendel klientidel olevat õigust kontrollida või piirata hoone selle osa kasutamist. Kolmandaks ei saa asjaomast seadmekappi ennast pidada kinnisasjaks.
- 62 Seega ei ilmne, et serverite majutamise tingimused vastaksid tingimustele, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 47 ja rakendusmääruse artiklis 31a, selleks et põhikohtuasjas kõne all olevaid andmekeskuses majutamise teenuseid saaks pidada kinnisasjaga seotud teenusteks; seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 63 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 47 ja rakendusmääruse artiklit 31a tuleb tõlgendada nii, et andmekeskuses majutamise teenused, mille raames nende teenuste osutaja annab oma klientidele serverite paigaldamiseks kasutada seadmekappe ning pakub neile kaupu ja kõrvalteenuseid, nagu elekter ja erinevad teenused, mille eesmärk on tagada serverite kasutamine optimaalsetel tingimustel, ei kujuta endast kinnisasjaga seotud teenuseid nende sätete tähenduses, kui klientidel ei ole ainuõigust kasutada seda osa hoonest, kuhu seadmekapid on paigaldatud; seda asjaolu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima.

## Kohtukulud

- 64 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ja mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, artikli 135 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et andmekeskuses majutamise teenused, mille raames nende teenuste osutaja annab oma klientidele serverite paigaldamiseks kasutada seadmekappe ning pakub neile kaupu ja kõrvalteenuseid, nagu elekter ja erinevad teenused, mille eesmärk on tagada serverite kasutamine optimaalsetel tingimustel, ei kujuta endast kinnisasja üürileandmist, mis on selle sätte kohaselt käibemaksust vabastatud, kuna – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – esiteks ei seisne asjaomase teenuseosutaja tegevus oma klientidele pinna või paiga passiivselt kasutada andmises, tagades neile õiguse kasutada seda nii, nagu nad oleksid selle omanikud, ja teiseks ei ole seadmekapid selle hoone lahutamatu osa, kuhu need on paigaldatud, ega ole ka sinna paigaldatud püsivalt.
2. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2008/8, artiklit 47 ja nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed ja mida on muudetud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013, artiklit 31a tuleb tõlgendada nii, et andmekeskuses majutamise teenused, mille raames nende teenuste osutaja annab oma klientidele serverite paigaldamiseks kasutada seadmekappe ning pakub neile kaupu ja kõrvalteenuseid, nagu elekter ja erinevad teenused, mille eesmärk on tagada serverite kasutamine optimaalsetel tingimustel, ei kujuta endast kinnisasjaga seotud teenuseid nende sätete tähenduses, kui klientidel ei ole ainuõigust kasutada seda osa hoonest, kuhu seadmekapid on paigaldatud; seda asjaolu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima.

Allkirjad