



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

2 päivänä heinäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Palvelujen suoritus – 135 artiklan 1 kohdan I alakohta – Arvonlisäverovapautus – Kiinteän omaisuuden vuokraus – Kiinteän omaisuuden käsite – Soveltamisalan ulkopuolelle jääminen – 47 artikla – Verollisten liiketoimien paikka – Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut – Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 – 13 b artikla ja 31 a artikla – Laitekaapit – Konesalipalvelut

Asiassa C-215/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 5.3.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.3.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö,

A Oy:n

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis, viidennen jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari) ja tuomari C. Lycourgos,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaité ja I. Koskinen,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 47 artiklan sekä direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013 (EUVL 2013, L 284, s. 1) (jäljempänä täytäntöönpanoasetus), 13 b ja 31 a artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka on pannut vireille Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Suomi) ja joka koskee verotuspaikan määrittämistä A Oy:n tarjoamaan konosalipalveluun liittyvän arvonlisäveron osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

- 3 Arvonlisäverodirektiivin V osastossa, joka koskee verollisten liiketoimien paikkaa, on 3 luku, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”. Kyseisen luvun 2 jakso, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältää direktiivin 44 ja 45 artiklan.
- 4 Mainitun direktiivin 44 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”
- 5 Arvonlisäverodirektiivin 3 luvun 3 jakso, jonka otsikko on ”Eriyiset säännökset”, sisältää kyseisen direktiivin 46–59 a artiklan.
- 6 Mainitun direktiivin 47 artiklassa, jonka otsikko on ”Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut”, säädetään seuraavaa:

”Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen, mukaan lukien asiantuntija- ja kiinteistönvälittäjäpalvelut, majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut, kuten arkkitehtien ja rakennusvalvontayritysten palvelut, suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.”
- 7 Arvonlisäverodirektiivin IX osaston, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 3 luvussa, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset”, olevan 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.

--”

Täytäntöönpanoasetus

8 Täytäntöönpanoasetuksen V luvun, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Käsitteet”, sisältyvässä 13 b artiklassa säädetään seuraavaa:

”Sovellettaessa [arvonlisäverodirektiiviä], ’kiinteänä omaisuutena’ pidetään seuraavia:

--

- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;
 - d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.”
- 9 Kyseisen luvun 4 jaksoon, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka ([arvonlisäverodirektiivin] 43–59 artikla)”, sisältyy 6 a alajakso, jonka otsikko on ”Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus”, ja siinä on tämän asetuksen 31 a artikla, jonka sanamuoto on seuraava:

”1. [Arvonlisäverodirektiivin] 47 artiklassa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sisältyvät ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen. Palveluilla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen seuraavissa tapauksissa:

- a) palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta ja kyseinen omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta;
- b) palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti.

2. Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat erityisesti seuraavat:

--

- h) muu kuin 3 kohdan c alakohdan soveltamisalaan kuuluva kiinteän omaisuuden vuokraus, mukaan lukien tavaroiden varastointi, kun tietty osa kiinteistöstä on osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön;

--

3. Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan eivät kuulu seuraavat:

--

- b) tavaroiden varastointi kiinteistössä, jos mitään erityistä osaa siitä ei ole osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön;

--”

Suomen oikeus

- 10 Arvonlisäverolain (1501/1993), joka annettiin 30.12.1993, pääasian tosiseikkoihin sovellettavan version (jäljempänä AVL) 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:

1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä;

– –”

- 11 AVL:n 27 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta.

Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta.”

- 12 AVL:n 28 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kiinteistöllä tarkoitetaan [täytöntöönpanoasetuksen] 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta.”

- 13 AVL:n 65 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä.”

- 14 Saman lain 67 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kiinteistöön liittyvät palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

Kiinteistöön liittyvinä palveluina pidetään muun muassa asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, majoituspalveluja, käyttöoikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 15 Suomen oikeuden mukaan perustettu yhtiö A Oy on langattomien viestintäverkkojen operaattori, jonka toimintaan kuuluu myös tietoliikenneverkkojen ja verkkoinfrastruktuurin kehittäminen.

- 16 A Oy tarjoaa muun muassa konosalipalveluja Suomeen ja muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille informaatioteknologian alan toimijoille, jotka käyttävät omia servereitä tietoliikenneyhteyksien tarjoamiseen asiakkailleen. Serverit sijoitetaan tiloihin, jotka on varustettu tarvittavilla tietoliikenneyhteyksillä ja joissa kosteus ja lämpötila on tarkkaan säädelty, jotta näitä servereitä voidaan käyttää niiden käyttötarkoituksen mukaisesti jäähdytetyssä ympäristössä.

- 17 A Oy:n tarjoamaan konosalipalveluun kuuluvat lukittavalla ovella varustettu laitekaappi, sähkö sekä palvelut mahdollisimman optimaalisen käyttöympäristön varmistamiseksi servereiden käyttöä varten; näihin kuuluvat muun muassa lämpötilan ja kosteuden havainnointi, jäähdytys, sähkön syötön katkosten havainnointi, savuilmatisimet laitekaapeissa mahdollisten laitepalojen havainnoimiseksi sekä sähköinen kulunvalvonta. Lisäksi tämä yhtiö hoitaa yleissiivouksen ja lamppujen vaihdon.

- 18 Laitekaapit on pultattu kiinni A Oy:n vuokraaman kiinteistön lattiaan. Käyttäjät tuovat laitekaappeihin omat laitteistonsa; ne puolestaan ruuvataan kiinni näihin laitekaappeihin, joista ne ovat irrotettavissa muutamassa minuutissa.
- 19 Asiakkailla ei ole avainta laitekaappiin, johon he ovat sijoittaneet serverinsä, mutta he voivat saada avaimen henkilöllisyystodistustaan vastaan jatkuvasti käytettävissä olevasta vahtimestaripalvelusta. A Oy:llä ei ole oikeutta käydä asiakkaansa laitekaapilla.
- 20 A Oy pyysi verohallinnolta ennakkoratkaisua näihin palveluihin sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä.
- 21 Verohallinto katsoi 27.2.2017 antamassaan päätöksessä 27.2.2017 ja 31.12.2018 välisestä ajanjaksosta, että A Oy:n tarjoamat konosalipalvelut eivät kuulu AVL:n 65 §:ssä säädetyn palvelujen suorituspaikkaa koskevan yleisäännöksen piiriin, vaan niitä on pidettävä AVL:n 67 §:ssä tarkoitettuna kiinteistöön liittyvänä palveluna, jonka suorituspaikka määräytyy tämän kiinteistön sijaintipaikan perusteella. Verohallinnon mukaan asiakkaiden omistamien servereiden vaatiman laittilan vuokraaminen muodostaa nimittäin A Oy:n tarjoaman palvelukokonaisuuden pääasiallisen suorituksen, koska se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta. Näin ollen kyse on AVL:n 27 §:ssä tarkoitettuna kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.
- 22 Helsingin hallinto-oikeus, jonka käsiteltäväksi A Oy saattoi asian, kumosi kyseisen päätöksen 27.10.2017 antamallaan päätöksellä. Kyseinen tuomioistuin katsoi, ettei A Oy:n tarjoamia konosalipalveluja voida pitää AVL:n 67 §:ssä tarkoitettuna kiinteistöön liittyvänä palveluna ja että näin ollen niihin sovelletaan tämän lain 65 §:ssä säädettyä yleisäännöstä. Hallinto-oikeus katsoi tästä, että vaikka yhtiön asiakkaiden servereille tarkoitetut laitekaapit on kiinnitetty lattiaan, ne voidaan siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Nämä laitekaapit eivät siis Helsingin hallinto-oikeuden mukaan ole tässä säännöksessä tarkoitettua kiinteää omaisuutta, koska asiakas ei saa hallintaa mihinkään konesalin muodostavan rakennuksen osaan vaan ainoastaan mahdollisuuden käyttää näitä konesaliin asennettuja laitekaappeja optimaalisissa olosuhteissa. A Oy tarjoaa siten asiakkailleen servereiden sijoittamiseen liittyvän palvelukokonaisuuden, jossa pääasiallisena suorituksena on näiden servereiden toiminnan kannalta parhaan mahdollisen käyttöympäristön tarjoaminen asiakkaiden käyttöön.
- 23 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti tästä päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen.
- 24 Korkein hallinto-oikeus pohtii ennakkoratkaisupyynnössä sitä, onko A Oy:n konosalipalvelussaan tarjoamia laitekaappeja pidettävä täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklassa tarkoitettuna kiinteään omaisuutena. Jos näin ei ole, olisi selvitettävä, onko tätä palvelua pidettävä arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa tarkoitettuna kiinteään omaisuuteen liittyvänä palveluna, jonka suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka. Viimeksi mainitun kysymyksen arvioinnissa on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan otettava huomioon myös täytäntöönpanoasetuksen 31 a artikla, jossa täsmennetään mainitussa 47 artiklassa tarkoitettua kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen käsitettä.
- 25 Näissä olosuhteissa korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko [täytäntöönpanoasetuksen] 13 b artiklaa ja 31 a artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa esillä olevan kaltaista konosalipalvelua, jossa elinkeinonharjoittaja tarjoaa asiakkailleen konesalissa sijaitsevia laitekaappeja oheishyödykkeineen asiakkaan servereiden sijoittamiseen, on pidettävä kiinteän omaisuuden vuokrauksena?

- 2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, onko [arvonlisäverodirektiivin] 47 artiklaa ja [täytäntöönpanoasetuksen] 31 a artiklaa kuitenkin tulkittava siten, että pääasiassa esillä olevan kaltaista konosalipalvelua on pidettävä kiinteään omaisuuteen liittyvänä palveluna, jonka suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

- 26 On huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää kahdella kysymyksellään unionin tuomioistuimelta arvonlisäverodirektiivin tulkintaa sellaisen oikeusriidan yhteydessä, joka koskee sellaisen palvelujen suorituksen verokohtelua, jonka kyseinen tuomioistuin itse luokittelee ”konesalipalveluksi”.
- 27 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, tähän palveluun sisältyy useita osatekijöitä, jotka muodostuvat – kuten tämän tuomion 16–18 kohdassa on todettu – yhtäältä siitä, että konosalipalvelun tarjoaja tarjoaa käyttöön laitekaappeja, joiden ovi voidaan lukita ja joihin palveluntarjoajan asiakkaat voivat sijoittaa serverinsä, ja toisaalta siitä, että asiakkaille toimitetaan sähköä sekä erinäisiä palveluja, joiden tarkoituksena on varmistaa näiden servereiden käyttö optimaalisissa olosuhteissa erityisesti kosteuden ja lämpötilan osalta.
- 28 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä ainoasta suorituksesta (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena muun muassa silloin, kun yksi tai useampi suoritus muodostaa pääasiallisen suorituksen ja kun muut suoritukset muodostavat yhden tai useamman liitännäisen suorituksen, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ja erityisesti esitettyjen kysymysten sanamuodosta ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasiassa kyseessä olevan konosalipalvelusuorituksen eri osatekijät muodostavat yhden ainoan suorituksen, jossa laitekaappien käyttöön saattaminen on pääasiallinen suoritus, ja sähkön ja sellaisten palvelujen toimittamista, joilla on tarkoitus varmistaa servereiden käyttö optimaalisissa olosuhteissa, pidetään tämän pääasiallisen suorituksen liitännäisenä suorituksena (ts. oheissuorituksena).
- 31 Kuten unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, kansallinen tuomioistuin esittää unionin oikeuden tulkintaa koskevat kysymyksensä sen tosiseikaston pohjalta, jonka se itse määrittää omalla vastuullaan ja jonka paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä (ks. vastaavasti tuomio 26.3.2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin on siis vastattava kyseisen tuomioistuimen vahvistaman sen oletettaman perusteella, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva konosalipalvelujen tarjoaminen on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus, jossa pääasiallinen suoritus on laitekaappien käyttöön saattaminen.

Ensimmäinen kysymys

- 33 Kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyössä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on nimittäin tulkita kaikkia unionin oikeuden säännöksiä, joita kansalliset tuomioistuimet tarvitsevat ratkaistessaan niiden käsiteltäväksi saatettuja asioita, vaikka näitä säännöksiä ei olisi nimenomaisesti mainittu kansallisten tuomioistuinten unionin tuomioistuimelle esittämässä kysymyksissä (tuomio 12.3.2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, 39 kohta).
- 34 Näin ollen on niin, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nyt käsiteltävässä asiassa muodollisesti rajoittanut ensimmäisen kysymyksensä koskemaan täytäntöönpanoasetuksen 13 b ja 31 a artiklan, joista ensimmäisessä määritellään kiinteän omaisuuden käsite ja toisessa kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen käsite arvonlisäveron alaisten palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi, tulkintaa, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tällä kysymyksellä pyritään tosiasiaa määrittämään, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaa, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettava arvonlisäverosta, pääasiassa kyseessä olevaan palveluntarjoajan tarjoamaan konosalipalveluun. Lisäksi tämä säännös mainitaan ennakkoratkaisupyynnön perusteluissa pääasiana sovellettavana unionin oikeuden sääntönä, ja soveltamisasetuksen 31 a artiklan, joka mainitaan nimenomaisesti kyseisessä kysymyksessä, 2 kohdan h alakohta koskee kiinteän omaisuuden vuokrausta.
- 35 Näissä olosuhteissa on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaa tulkittava siten, että konosalipalvelu, jonka osana tämän palvelun tarjoaja saattaa asiakkaidensa käyttöön laitekaappeja asiakkaiden servereiden sijoittamiseen ja toimittaa heille oheistavaroita ja -palveluja, kuten sähköä ja erinäisiä palveluja, joilla on tarkoitus varmistaa servereiden käyttäminen optimaalisissa olosuhteissa, on tässä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverosta vapautettua kiinteän omaisuuden vuokrausta.
- 36 Tässä yhteydessä on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta.
- 37 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetyt vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, ja näin ollen ne on määriteltävä yhdenmukaisesti unionin tasolla (ks. analogisesti tuomio 16.10.2019, Winterhoff ja Eisenbeis, C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tässä säännöksessä tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja, joihin käsite ”kiinteän omaisuuden vuokraus” sisältyy, on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Näin ollen kyseinen suppeaa tulkintaa koskeva sääntö ei tarkoita, että mainitussa säännöksessä tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siten, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. analogisesti tuomio 16.10.2019, Winterhoff ja Eisenbeis, C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 40 Unionin tuomioistuin on määritellyt arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”kiinteän omaisuuden vuokraus” siten, että se on kiinteistön omistajan vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan antama oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että tässä säännöksessä säädetty vapautus selittyy sillä, että vaikka kiinteän omaisuuden vuokraus on liiketoimintaa, se on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää. Tällainen toiminta on siten erotettava sellaisista muista toiminnoista, jotka ovat luonteeltaan kaupallisia tai teollisia tai joiden tarkoituksena on pikemminkin tietyn suorituksen toteuttaminen kuin pelkästään omaisuuden käyttöön antaminen, kuten oikeus käyttää golfkenttää, oikeus käyttää siltaa maksamalla tiemaksu tai oikeus sijoittaa tupakka-automaatti liiketiloihin (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 42 Näin ollen kiinteän omaisuuden vuokrauksen passiivinen luonne, joka oikeuttaa vuokrauksen vapauttamisen arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan nojalla, johtuu itse liiketoimen luonteesta eikä siitä, miten vuokralainen käyttää kyseistä omaisuutta (tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, 20 kohta).
- 43 Niinpä unionin tuomioistuin on todennut, että kyseistä vapautusta ei sovelleta toimintaan, johon ei kuulu pelkästään passiivista kiinteän omaisuuden käyttöön antamista vaan myös tietty määrä kaupallista toimintaa, josta omistaja vastaa, kuten käytön valvonta, hoito ja jatkuva ylläpito, sekä muiden rakennelmien tarjoaminen käytettäväksi siten, että täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta omaisuuden vuokrausta ei voida pitää ensisijaisena palvelusuorituksena (tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 44 Näiden unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettujen kriteerien valossa on ratkaistava, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset konosalipalvelut arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaan.
- 45 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseinen konosalipalvelujen tarjoaja saattaa asiakkaidensa käyttöön laitekaappeja, joihin asiakkaat voivat sijoittaa serverinsä tai antaa sen palveluntarjoajan tehtäväksi, ja että viimeksi mainittu toimittaa heille lisäksi sähköä sekä erinäisiä palveluja, joiden tarkoituksena on varmistaa näiden servereiden käyttö tai ylläpito optimaalisissa olosuhteissa. On myös selvitetty, että asiakkailta on pääsy heille osoitetulle laitekaapille vasta saatuaan kaapin avaimet kolmannen henkilön tarkastettua heidän henkilöllisyystodistuksensa.
- 46 Näin ollen – ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – pääasiassa kyseessä olevien palvelujen tarjoaja ei näytä pelkästään passiivisesti saattavan asiakkaidensa käyttöön tilaa tai paikkaa eikä takaavan heille oikeutta hallita sitä omistajan tavoin ja näin sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle. Erityisesti on todettava, että mikään ei viittaa siihen, että tämän palveluntarjoajan asiakkailta olisi oikeus valvoa tai rajoittaa pääsyä siihen kiinteistön osaan, johon laitekaapit on asennettu.
- 47 Siitä, voidaanko laitekaappeja itsessään pitää vuokrattuna kiinteänä omaisuutena, on todettava, että erityisesti täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan, jonka tarkoituksena on täsmentää kiinteän omaisuuden käsitettä arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa, c alakohdassa säädetään, että käsitteen soveltamisalaan kuuluu esimerkiksi ”rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit”, ja artiklan d alakohdassa säädetään, että soveltamisalaan kuuluu ”osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa”.

- 48 Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin selvitetty yhtäältä se, että laitekaapit eivät ole rakennukseen, johon ne on asennettu, kiinteästi kuuluva osa, koska rakennusta ei ilman niitä katsottaisi rakenteellisesti puutteelliseksi, ja toisaalta se, että koska nämä laitekaapit on vain pultattu kiinni lattiaan ja ne voidaan siis siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta, niitä ei myöskään ole asennettu pysyvästi. Tästä seuraa, ettei tällaisia laitekaappeja voida luokitella kiinteäksi omaisuudeksi, jota voidaan vuokrata arvonlisäverottomasti arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan nojalla, mikä kyseisen tuomioistuimen on tarkastettava.
- 49 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaa on tulkittava siten, että konosalipalvelu, jonka osana tämän palvelun tarjoaja saattaa asiakkaidensa käyttöön laitekaappeja asiakkaiden servereiden sijoittamiseen ja toimittaa heille oheistavaroita ja -palveluita, kuten sähköä ja erinäisiä palveluja, joilla on tarkoitus varmistaa servereiden käyttäminen optimaalisissa olosuhteissa, ei ole tässä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverosta vapautettua kiinteän omaisuuden vuokrausta, kun yhtäältä tämä palveluntarjoaja ei passiivisesti saata asiakkaidensa käyttöön tilaa tai paikkaa eikä takaa heille oikeutta hallita sitä omistajan tavoin, ja kun toisaalta laitekaapit eivät ole rakennukseen, johon ne on asennettu, kiinteästi kuuluva osa eikä niitä myöskään ole asennettu pysyvästi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

Toinen kysymys

- 50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklaa tulkittava siten, että konosalipalvelu, jonka osana tämän palvelun tarjoaja saattaa asiakkaidensa käyttöön laitekaappeja asiakkaiden servereiden sijoittamiseen ja toimittaa heille oheistavaroita ja -palveluita, kuten sähköä ja erinäisiä palveluja, joilla on tarkoitus varmistaa servereiden käyttäminen optimaalisissa olosuhteissa, on näissä säännöksissä tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu.
- 51 Tässä yhteydessä on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklassa on yleissääntö palvelujen suorituksen verotuksellisen liittymäkohdan määrittämiseksi, kun taas saman direktiivin 46–59 a artiklassa on eräitä erityisiä liittymiä (tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 20 kohta).
- 52 Kaikkien näiden säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (tuomio 30.4.2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 53 Näin ollen näiden säännösten, joilla määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta ja rajataan jäsenvaltioiden toimivalta niiden keskinäisissä suhteissa, tarkoituksena on vahvistaa kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalojen järkevä jako määrittämällä palvelujen verotuksellinen liittymäkohta yhdenmukaisella tavalla (ks. vastaavasti tuomio 30.4.2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 54 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan ei voida katsoa olevan ensisijaisia suhteessa saman direktiivin 46–59 a artiklaan. On kulloinkin selvitettävä, kuuluuko tilanne kyseisen direktiivin 46–59 a artiklassa erikseen mainittuihin tilanteisiin. Jos näin ei ole, kyseinen tilanne kuuluu direktiivin 44 ja 45 artiklan soveltamisalaan (tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 55 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa ei ole pidettävä yleissäännöstä tehtynä poikkeuksena, jota olisi tulkittava suppeasti (ks. analogisesti tuomio 8.12.2016, A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, 19 kohta; tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 22 kohta ja tuomio 8.5.2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, 25 kohta).

- 56 Nyt käsiteltävässä asiassa on määritettävä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista konesalipalvelua pidettävä tässä säännöksessä tarkoitettuna kiinteään omaisuuteen liittyvänä palveluna, jolloin kyseisen palvelun suorituspaikka olisi tämän kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.
- 57 Tässä yhteydessä on heti aluksi todettava, että vaikka konesalipalveluja ei mainita arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa lueteltujen suoritusten joukossa, tämä luettelo ei ole tyhjentävä, kuten sitä edeltävästä ilmaisusta ”mukaan lukien” ilmenee.
- 58 Kuten Euroopan komissio on perustellusti todennut kirjallisissa huomautuksissaan, tässä säännöksessä nimenomaisesti mainituista suorituksista ilmenee kuitenkin selvästi, että ainoastaan suoritukset, joilla on riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen, voivat kuulua mainitun säännöksen soveltamisalaan.
- 59 Tältä osin unionin tuomioistuin on todennut, että jotta palvelun suorituksen voitaisiin katsoa liittyvän kiinteään omaisuuteen samassa säännöksessä tarkoitettulla tavalla, tämän palvelun suorituksen liittyvä nimenomaisesti määritettyyn kiinteään omaisuuteen ja palvelun kohteena on oltava kiinteä omaisuus itsessään. Näin on erityisesti silloin, kun nimenomaisesti määritetty kiinteä omaisuus on katsottava osaksi palvelun keskeistä sisältöä, koska se on tämän olennainen ja välttämätön osa (ks. vastaavasti tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, 34 ja 35 kohta).
- 60 Tämä oikeuskäytäntö on olennaisilta osin kodifioitu täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa, joissa säädetään, että arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sisältyvät ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen, ja näin on yhtäältä silloin, kun nämä palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta, kyseinen kiinteä omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta, ja toisaalta silloin, kun mainittujen palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti. Kuten täytäntöönpanosäädöksen 31 a artiklan 2 kohdan h alakohdasta ja 31 a artiklan 3 kohdan b alakohdasta kuitenkin nimenomaisesti ilmenee, kiinteistön vuokrausta tavaroiden varastointia varten ei voida pitää mainitun direktiivin 47 artiklassa tarkoitettuna kiinteään omaisuuteen liittyvänä palveluna, jos mitään erityistä osaa kiinteistöstä ei ole osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön.
- 61 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, että käsiteltävässä asiassa – kuten tämän tuomion 45, 46 ja 48 kohdassa on jo todettu – asiakkailta, jotka käyttävät pääasiassa kyseessä olevia konesalipalveluja, ei ole yksinoikeutta käyttää sitä kiinteistön osaa, johon laitekaapit on asennettu. On nimittäin niin, että ensinnäkin asiakkailta on pääsy heille osoitetulle laitekaapille vasta heidän saatuaan kaappia vastaavat avaimet kolmannen henkilön tarkastettua heidän henkilöllisyystodistuksensa. Toiseksi näillä asiakkailta ei näytä olevan oikeutta valvoa tai rajoittaa pääsyä mainitun kiinteistön kyseessä olevaan osaan. Kolmanneksi tätä laitekaappia ei itsessään voida luokitella kiinteäksi omaisuudeksi.
- 62 Olosuhteet, joissa servereitä ylläpidetään, eivät siis ilmeisesti vastaa arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa ja täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklassa asetettuja edellytyksiä, jotta pääasiassa kyseessä olevan konesalipalvelun voitaisiin katsoa liittyvän kiinteään omaisuuteen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.
- 63 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 47 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklaa on tulkittava siten, että konesalipalvelu, jonka osana tämän palvelun tarjoaja saattaa asiakkaidensa käyttöön laitekaappeja asiakkaiden servereiden sijoittamiseen ja toimittaa heille oheistavaroita ja -palveluita, kuten sähköä ja erinäisiä palveluja, joilla on tarkoitus varmistaa servereiden käyttäminen optimaalisissa olosuhteissa, ei ole näissä säännöksissä tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu, kun asiakkailta ei ole yksinoikeutta käyttää sitä kiinteistön osaa, johon laitekaapit on asennettu, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Yhteisestä arvonnisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että konosalipalvelu, jonka osana tämän palvelun tarjoaja saattaa asiakkaidensa käyttöön laitekaappeja asiakkaiden servereiden sijoittamiseen ja toimittaa heille oheistavaroita ja -palveluita, kuten sähköä ja erinäisiä palveluja, joilla on tarkoitus varmistaa servereiden käyttäminen optimaalisissa olosuhteissa, ei ole tässä säännöksessä tarkoitettua arvonnisäverosta vapautettua kiinteään omaisuuden vuokrausta, kun yhtäältä tämä palveluntarjoaja ei passiivisesti saata asiakkaidensa käyttöön tilaa tai paikkaa eikä takaa heille oikeutta hallita sitä omistajan tavoin, ja kun toisaalta laitekaapit eivät ole rakennukseen, johon ne on asennettu, kiinteästi kuuluva osa eikä niitä myöskään ole asennettu pysyvästi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.
- 2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8, 47 artiklaa, ja direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011, sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013, 31 a artiklaa on tulkittava siten, että konosalipalvelu, jonka osana tämän palvelun tarjoaja saattaa asiakkaidensa käyttöön laitekaappeja asiakkaiden servereiden sijoittamiseen ja toimittaa heille oheistavaroita ja -palveluita, kuten sähköä ja erinäisiä palveluja, joilla on tarkoitus varmistaa servereiden käyttäminen optimaalisissa olosuhteissa, ei ole näissä säännöksissä tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu, kun asiakkailla ei ole yksinoikeutta käyttää sitä kiinteistön osaa, johon laitekaapit on asennettu, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

Jarukaitis

Regan

Lycourgos

Julistettiin Luxemburgissa 2 päivänä heinäkuuta 2020.

A. Calot Escobar
kirjaaja

I. Jarukaitis
jaoston puheenjohtaja