



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2020. gada 2. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) –
Direktīva 2006/112/ĒK – Pakalpojumu sniegšana – 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts –
Atbrīvojums no PVN – Nekustamā īpašuma izīrēšana – Jēdziens “nekustamais īpašums” – Izslēgšana –
47. pants – Ar nodokli apliekamu darījumu izpildes vieta – Ar nekustamo īpašumu saistītu
pakalpojumu sniegšana – Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 – 13.b un 31.a pants – Serveru skapji –
Izvietojšanas pakalpojumi datu centrā

Lietā C-215/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2019. gada 5. martā un kurš Tiesā reģistrēts 2019. gada 8. martā, tiesvedībā, ko uzsākusi

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

piedaloties

A Oy,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], piektās palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*] (referents) un tiesnesis K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *I. Koskinen*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – somu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 47. pantu, kā arī Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112 (OV 2011, L 77, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris) (OV 2013, L 284, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Īstenošanas regula”), 13.b un 31.a pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, ko ierosinājusi *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde, Somija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasēšanas vietas noteikšanu saistībā ar *A Oy* sniegtajiem izvietojuma pakalpojumiem datu centrā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

- 3 PVN direktīvas V sadaļā attiecībā uz apliekamo darījumu vietu ir ietverta 3. nodaļa “Pakalpojumu sniegšanas vieta”. Šīs nodaļas 2. iedaļā “Vispārīgi noteikumi” ietilpst šīs direktīvas 44. un 45. pants.
- 4 Minētās direktīvas 44. pants ir formulēts šādi:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgas iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.”
- 5 PVN direktīvas 3. nodaļas 3. iedaļa “Īpaši noteikumi” ietver šīs direktīvas 46.–59.a pantu.
- 6 Minētās direktīvas 47. pantā “Ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana” ir noteikts:

“Pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, tostarp ekspertu un nekustamā īpašuma aģentu pakalpojumiem, izmitināšana viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, piemēram, tūristu nometnēs vai zemesgabalos, kas izveidoti par nometnes vietām, kā arī tiesību piešķiršana nekustamā īpašuma izmantošanai un būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumiem, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumiem, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas nekustamais īpašums.”
- 7 PVN direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 3. nodaļas “Atbrīvojumi citām darbībām” 135. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

[..]”

Īstenošanas regula

- 8 Īstenošanas regulas V nodaļas “To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli” 1. iedaļas “Jēdzieni” 13.b pantā ir noteikts:

“Piemērojot [PVN direktīvu], par “nekustamo īpašumu” uzskata:

[..]

- c) jebkuru elementu, kas ir uzstādīts un ir ēkas vai būves sastāvdaļa, bez kuras ēka vai būve nav pilnīga, piemēram, durvis, logus, jumtus, kāpnes un liftus;
- d) jebkuru elementu, iekārtu vai mašīnu, kura ēkā vai būvē ierīkota ilgtermiņa lietošanai un kuru nav iespējams pārvietot, nenojaucot vai nepārveidojot ēku vai būvi.”
- 9 Šīs nodaļas 4. iedaļā “Pakalpojumu sniegšanas vieta ([PVN direktīvas] 43. līdz 59. pants)” ir ietverta 6.a apakšiedaļa “Ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana”, kurā ietvertais šīs regulas 31.a pants ir formulēts šādi:

“1. Pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, kā minēts [PVN direktīvas] 47. pantā, ir tikai tādi pakalpojumi, kam ir pietiekami tieša saikne ar šo īpašumu. Uzskata, ka pakalpojumiem ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo īpašumu, ja:

- a) šo pakalpojumu iemesls ir nekustamais īpašums un attiecīgais īpašums ir pakalpojuma neatņemama sastāvdaļa un sniegto pakalpojumu galvenais un būtiskais elements;
- b) šie pakalpojumi tiek sniegti nekustamajam īpašumam vai ir tieši vērsti uz šo īpašumu un to mērķis ir šā īpašuma juridiskā statusa vai fiziskā stāvokļa izmaiņas.

2. Šā panta 1. punkts īpaši attiecas uz turpmāk minēto:

[..]

- h) nekustama īpašuma iznomāšana vai izīrēšana, uz ko neattiecas 3. punkta c) apakšpunkts, ieskaitot preču glabāšanu, kurai paredzēta konkrēta īpašuma daļa, kas nodota pakalpojumu saņēmēja ekskluzīvai lietošanai;

[..]

3. Šā panta 1. punkts neattiecas uz:

[..]

- b) preču glabāšanu nekustamajā īpašumā, ja konkrēta šā nekustamā īpašuma daļa nav nodota tikai pakalpojumu saņēmēja lietošanai;

[..].”

Somijas tiesības

- 10 1993. gada 30. decembra *arvonlisäverolaki* (1501/1993) (Likums (1501/1993) par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – “AVL”), 1. panta pirmajā daļā bija paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis tiek iekasēts valsts budžetā atbilstoši šajā likumā noteiktajai kārtībai:

- 1) no jebkuras preču pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas Somijā komercdarbības ietvaros;
[..].”

- 11 Saskaņā ar šī likuma 27. pantu:

“Nekustamā īpašuma pārdošana, kā arī iznomāšana, izīrēšana, servitūta vai jebkādu citu ar nekustamo īpašumu saistītu tiesību nodošana tiek atbrīvota no nodokļa.

No nodokļa ir atbrīvota arī jebkāda elektroenerģijas, gāzes, siltuma, ūdens un citu tāda paša veida preču pārdošana, kas tiek īstenota, nododot tiesības izmantot nekustamo īpašumu, par kuru nav jāmaksā nodoklis.”

- 12 Minētā likuma 28. pantā noteikts:

““Nekustamais īpašums” ir jebkurš nekustamais īpašums, kā noteikts [Īstenošanas regulas] 13.b pantā.”

- 13 Atbilstoši AVL 65. panta noteikumiem:

“Ja vien turpmāk nav noteikts citādi, pakalpojuma sniegšanas vieta tirgotājam, kas kā tāds rikojas, ir Somija, ja pakalpojumu sniedz šajā valstī esoša klienta pastāvīgam uzņēmumam. Šāda pakalpojuma sniegšanas vieta, ja tas netiek sniegts pastāvīgam uzņēmumam, ir Somija, ja klienta saimnieciskās darbības vieta ir šajā valstī.”

- 14 Šī likuma 67. pantā noteikts:

“Ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta ir Somija, ja attiecīgais nekustamais īpašums atrodas šajā valstī.

Par “ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanu” tostarp ir uzskatāmi nekustamā īpašuma ekspertu un aģentu pakalpojumi, viesnīcnieku pakalpojumi, nekustamā īpašuma izmantošanas tiesību piešķiršana, kā arī būvniecības pakalpojumi.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 15 *A Oy*, saskaņā ar Somijas tiesībām dibināta sabiedrība, ir bezvadu sakaru tīklu operators, kura darbība ietver arī telekomunikāciju tīklu un tīklu infrastruktūras attīstīšanu.

- 16 Šī sabiedrība tostarp piedāvā izvietojuma pakalpojumus datu centrā saimnieciskās darbības veicējiem, kas ir reģistrēti Somijā un citās dalībvalstīs un darbojas informācijas tehnoloģiju jomā, izmantojot paši savus serverus, lai nodrošinātu elektroniskos savienojumus saviem klientiem. Serveri tiek izvietoti telpās, kuras aprīkotas ar nepieciešamajiem elektroniskajiem savienojumiem un kurās mitrums un siltums tiek precīzi regulēti, lai šos serverus varētu izmantot dzesētā vidē atbilstoši to mērķim.

- 17 *A Oy* piedāvātie izvietojuma pakalpojumi datu centrā ietver nodrošināšanu ar servera skapi, kas aprīkots ar slēdzamām durvīm un elektroenerģijas padevi, kā arī nodrošināšanu ar pakalpojumiem, lai radītu optimālus apstākļus serveru izmantošanai, tostarp, piemēram, temperatūras un mitruma uzraudzību, dzesēšanu, elektroapgādes pārtraukumu uzraudzību, dūmu detektorus, kas ļautu konstatēt potenciālu ugunsgrēku rašanos servera skapja iekšienē, kā arī elektroniskas piekļuves kontroli. Turklāt šī sabiedrība nodrošina telpu uzkopšanu, kā arī elektrisko spuldžu nomaiņu.
- 18 Pie virsmas pieskrūvēti, servera skapji atrodas *A Oy* īrētā nekustamā īpašumā. Šajos skapjos lietotāji izvieto savu aprīkojumu, kas tiek iestiprināts šajos skapjos un var tikt no tiem atvienots dažādu minūšu laikā.
- 19 Klientiem netiek izsniegtas atslēgas no serveru skapja, kurā tie ir instalējuši savu serveri, tomēr pēc klientu identitātes pārbaudes viņi šo atslēgu var saņemt no katrā laikā pieejama apsardzes pakalpojumu sniedzēja. *A Oy* nav tiesību piekļūt sava klienta servera skapim.
- 20 *A Oy* nosūtīja nodokļu administrācijai lūgumu sniegt uzziņu par šiem pakalpojumiem piemērojamo PVN režīmu.
- 21 Ar 2017. gada 27. februāra lēmumu šī administrācija attiecībā uz laikposmu no 2017. gada 27. februāra līdz 2018. gada 31. decembrim uzskatīja, ka *A Oy* sniegtie izvietojuma pakalpojumi datu centrā neietilpst *AVL* 65. pantā paredzētā vispārējā noteikuma par pakalpojumu sniegšanas vietu piemērošanas jomā, bet ir uzskatāmi par tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri *AVL* 67. panta izpratnē ir saistīti ar nekustamo īpašumu un kuru sniegšanas vieta ir tā, kur šis nekustamais īpašums atrodas. Nodokļu administrācija uzskatīja, ka *A Oy* sniegto pakalpojumu klāsta pamatpakalpojums ir klientu serveru izvietojumam nepieciešamo tehnisko telpu izīrēšana, jo tieši izīrēšanai esot centrālā un būtiskā nozīme attiecībā uz šo sabiedrību. Tādējādi šis pakalpojums esot jāuzskata par nekustamā īpašuma lietošanas tiesību nodošanu *AVL* 27. panta izpratnē.
- 22 *A Oy* vērsās *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa, Somija), kura ar 2017. gada 27. oktobra spriedumu atcēla šo lēmumu. Šī tiesa uzskatīja, ka *A Oy* sniegtie izvietojuma pakalpojumi datu centrā nevar tikt uzskatīti par pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, *AVL* 67. panta izpratnē un tādējādi uz tiem attiecas šī likuma 65. pantā paredzētais vispārējais noteikums. Šajā ziņā tā konstatēja, ka, pat ja servera skapji, kas ir paredzēti, lai tajos ievietotu serverus, tiek piestiprināti pie grīdas, tos var pārvietot, nenojaucot vai nepārveidojot ēku vai būvi Īstenošanas regulas 13.b panta d) punkta izpratnē. Līdz ar to šie serveru skapji neesot uzskatāmi par nekustamo īpašumu šīs tiesību normas izpratnē, jo klients neizmanto datu centra daļu, kas tiek uzskatīta par nekustamo īpašumu, bet tam ir tikai iespēja optimālos apstākļos izmantot šajā datu centrā izvietotos serveru skapjus. Tādējādi *A Oy* saviem klientiem sniedzot pakalpojumu klāstu saistībā ar klientu serveru izvietojumu, un šī klāsta pamatpakalpojums esot piedāvāt klientiem vislabāko iespējamo vidi šo serveru darbībai.
- 23 Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde vērsās *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) ar apelācijas sūdzību par šo spriedumu.
- 24 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu šī tiesa šaubās, vai serveru skapji, kurus *A Oy* nodrošina saistībā ar tās piedāvātajiem izvietojuma pakalpojumiem datu centrā, ir jāuzskata par nekustamo īpašumu Īstenošanas regulas 13.b panta izpratnē. Ja tas tā nebūtu, rastos jautājums, vai šie pakalpojumi ir jāuzskata par tādiem, kuri ir saistīti ar nekustamo īpašumu PVN direktīvas 47. panta izpratnē un kuru sniegšanas vieta ir šī nekustamā īpašuma atrašanās vieta. Izvērtējama šo pēdējo jautājumu, minētā tiesa uzskata, ka būtu jāņem vērā arī Īstenošanas regulas 31.a pants, kurā ir precizēts jēdziena “Pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu” tvērums šī 47. panta izpratnē.

25 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [Īstenošanas regulas] 13.b un 31.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietā [minētie izvietojuma pakalpojumi datu centrā], ar kuriem tirgotājs saviem klientiem piedāvā datu centrā esošus skapjus serveru izvietojumam, vienlaikus sniedzot papildpakalpojumus, ir uzskatāmi par nekustamā īpašuma izīrēšanu?
- 2) Ja atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir noliedzīga, vai [PVN direktīvas] 47. pants un [Īstenošanas regulas] 31.a pants tomēr ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietā [minētais izvietojuma pakalpojums datu centrā] ir uzskatāms par pakalpojumu, kurš saistīts ar nekustamo īpašumu un kura sniegšanas vieta ir nekustamā īpašuma atrašanās vieta?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 26 Ir jānorāda, ka ar šiem diviem jautājumiem iesniedzējtiesa ir vērsusies Tiesā par PVN direktīvas interpretāciju strīdā, kas attiecas uz nodokļu režīmu pakalpojumiem, kurus iesniedzējtiesa pati kvalificē kā “izvietojuma pakalpojumus datu centrā”.
- 27 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šie pakalpojumi ietver vairākus elementus, kas – kā norādīts šā sprieduma 16.–18. punktā – nozīmē, pirmkārt, ka šo pakalpojumu sniedzējs nodod lietošanā slēdzamus serveru skapjus, kuros šī pakalpojumu sniedzēja klienti var izvietot savus serverus, kā arī, otrkārt, elektroenerģijas piegādi un dažādu pakalpojumu nodrošināšanu šiem serveriem, lai radītu tiem optimālus izmantošanas apstākļus, jo īpaši attiecībā uz mitrumu un temperatūru.
- 28 Saskaņā ar Tiesas judikatūru, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai PVN nolūkos šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Pakalpojums tiek uzskatīts par vienotu pakalpojumu, ja tostarp viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu, savukārt pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un it īpaši no uzdoto jautājumu formulējuma izriet, ka, iesniedzējtiesas ieskatā, dažādie pamatlietā aplūkotie izvietojuma pakalpojumi datu centrā veido vienotu pakalpojumu, kurā galvenais pakalpojums ir serveru skapju nodošana lietošanā, savukārt elektroenerģijas piegāde un pakalpojumi, kas paredzēti, lai nodrošinātu šo serveru izmantošanu optimālos apstākļos, tiek uzskatīti par papildinājumu šim galvenajam pakalpojumam.
- 31 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noteiktajos faktiskos apstākļos ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 26. marts, *Kreissparkasse Saarlouis*, C-66/19, EU:C:2020:242, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Tādējādi uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, pamatojoties uz šīs tiesas attiecīgi formulēto premisu, saskaņā ar ko pamatlietā aplūkotā izvietojuma pakalpojumu sniegšana datu centrā ir uzskatāma par vienotu pakalpojumu, kurā galvenais pakalpojums ir serveru skapju nodošana lietošanā.

Par pirmo jautājumu

33 Ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu ietvaros tai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļauj izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotie jautājumi. Tiesai ir pienākums interpretēt visas ES tiesību normas, kas valsts tiesai ir vajadzīgas, lai tā varētu izskatīt attiecīgo lietu, pat ja šīs normas nav nepārprotami norādītas jautājumos, kurus šīs tiesas ir iesniegušas Tiesai (spriedums, 2020. gada 12. marts, *Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle*, C-769/18, EU:C:2020:203, 39. punkts).

34 Tādējādi šajā gadījumā, pat ja iesniedzējtiesa savu pirmo jautājumu formāli ir uzdevusi tikai par Īstenošanas regulas 13.b un 31.a panta interpretāciju, kuros attiecīgi ir definēti jēdzieni “nekustamais īpašums” un “pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu”, lai noteiktu ar PVN apliekamo pakalpojumu sniegšanas vietu, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šis jautājums faktiski ir uzdots, lai noskaidrotu, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma izīrēšana tiek atbrīvota no nodokļa, attiecas uz pamatlietā aplūkotā pakalpojumu sniedzēja sniegtajiem izvietojuma pakalpojumiem datu centrā. Turklāt šī tiesību norma šī lēmuma pamatojumā ir minēta kā pamatlietā piemērojama Savienības tiesību norma, un nekustamā īpašuma izīrēšana ir paredzēta norādītajā jautājumā skaidri minētajā Īstenošanas regulas 31.a panta 2. punkta h) apakšpunktā.

35 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka, uzdodama pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādi izvietojuma pakalpojumi datu centrā, ar kuriem šo pakalpojumu sniedzējs nodod savu klientu lietošanā serveru skapjus klientu serveru izvietojumam un sniedz tiem papildu aprīkojumu un papildpakalpojumus – tostarp elektroenerģijas padevi un citus pakalpojumus, lai nodrošinātu šo serveru izmantošanu optimālos apstākļos –, ir uzskatāmi par nekustamā īpašuma izīrēšanas pakalpojumiem, uz ko tiek attiecināts šajā normā paredzētais atbrīvojums no PVN.

36 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu nekustamā īpašuma izīrēšanas darījumi ir atbrīvoti no PVN.

37 PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, un tādēļ Savienības limenī tie ir jādefinē vienveidīgi (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Winterhoff* un *Eisenbeis*, C-4/18 un C-5/18, EU:C:2019:860, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

38 Turklāt no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka šajā normā minēto atbrīvojumu, tostarp jēdziena “nekustamā īpašuma izīrēšana”, formulējumi ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tie ir uzskatāmi par atkāpēm no vispārējā principa, atbilstoši kuram PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko par atlīdzību ir veicis nodokļu maksātājs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jāievēro kopējās PVN sistēmas pamatā esošā nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šī šaurās interpretācijas prasība nenozīmē, ka minētajā pantā norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojumi zaudē savu iedarbību (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Winterhoff* un *Eisenbeis*, C-4/18 un C-5/18, EU:C:2019:860, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 40 PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā minēto jēdzienu “nekustamā īpašuma izīrēšana” Tiesa ir definējusi kā tiesības, kuras nekustamā īpašuma īpašnieks piešķir nomniekam par atlīdzību uz laiku, par ko tie ir vienojušies, – izmantot šo nekustamo īpašumu kā īpašniekam un neļaut to darīt citām personām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Tiesa ir arī precizējusi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir izskaidrojams ar to, ka nekustamo īpašumu izīrēšana, būdama saimnieciskā darbība, parasti ir relatīvi pasīva darbība, kas nerada būtisku pievienoto vērtību. Šāda darbība tādējādi ir jānošķir no citām darbībām, kurām ir vai nu rūpniecisku un komerciālu darījumu raksturs, vai arī to priekšmetu vairāk raksturo kāda pakalpojuma sniegšana nekā vienkārša īpašuma nodošana lietošanā, piemēram, tiesības izmantot golfa laukumu, tiesības par samaksu šķērsot tiltu vai arī tiesības izvietot cigarešu automātus komerciestādē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 No tā izriet, ka nekustamā īpašuma izīrēšanas pasīvais raksturs, kas pamato šāda darījuma atbrīvošanu no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu, ir saistīts ar paša darījuma būtību, nevis ar veidu, kā nomnieks izmanto attiecīgo īpašumu (spriedums, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 20. punkts).
- 43 Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka šis atbrīvojums nav piemērojams darbībai, kas ir saistīta nevis tikai ar nekustamā īpašuma pasīvu nodošanu lietošanā, bet arī ar vairākām komerciālām darbībām, piemēram, ar īpašuma daļas pastāvīgu uzraudzību, pārvaldību un uzturēšanu, kā arī ar citu iekārtu nodrošināšanu tā, ka, nepastāvot izņēmuma apstākļiem, šā īpašuma izīrēšanu nevar uzskatīt par galveno sniegto pakalpojumu (spriedums, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Ņemot vērā šos Tiesas judikatūrā noteiktos kritērijus, ir jānosaka, vai uz pamatlietā aplūkotajiem izvietojuma pakalpojumiem datu centrā attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN.
- 45 Šajā lietā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkoto izvietojuma pakalpojumu datu centrā sniedzējs saviem klientiem nodrošina serveru skapjus, kuros tie var uzstādīt vai likt pakalpojuma sniedzējam uzstādīt savus serverus, un ka pakalpojuma sniedzējs tiem kā papildpakalpojumu nodrošina arī elektroenerģijas padevi, kā arī citus pakalpojumus, lai tiktu gādāts par optimāliem apstākļiem šo serveru izmantošanai un uzturēšanai. Tāpat arī šķiet, ka klienti var piekļūt to rīcībā nodotajam servera skapim tikai pēc atbilstošu atslēgu saņemšanas no trešās personas pēc tam, kad kontroles nolūkā ir uzrādīts personu apliecinošs dokuments.
- 46 Šādos apstākļos un ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, nešķiet, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniedzējs aprobežojas ar pasīvu kādas vietas vai telpas nodošanu lietošanā saviem klientiem, garantējot tiem tiesības to izmantot tā, it kā viņi būtu tās īpašnieki, un līdz ar to neļaut šīs tiesības izmantot citām personām. It īpaši nekas neliecina, ka šī pakalpojumu sniedzēja klientiem būtu tiesības kontrolēt vai ierobežot piekļuvi nekustamā īpašuma daļai, kurā ir tikuši uzstādīti serveru skapji.
- 47 Attiecībā uz to, vai serveru skapji paši par sevi varētu tikt uzskatīti par izīrētiem nekustamiem īpašumiem, ir jānorāda, ka Īstenošanas regulas 13.b panta – kura mērķis ir precizēt jēdzienu “nekustamais īpašums” PVN direktīvas piemērošanas nolūkā – c) un d) apakšpunktā ir paredzēts, ka šis jēdziens ietver tostarp “jebkuru elementu, kas ir uzstādīts un ir ēkas vai būves sastāvdaļa, bez kuras ēka vai būve nav pilnīga, piemēram, durvis, logus, jumtus, kāpnes un liftus”, kā arī “jebkuru elementu, iekārtu vai mašīnu, kura ēkā vai būvē ierīkota ilgtermiņa lietošanai un kuru nav iespējams pārvietot, nenojaucot vai neparveidojot ēku vai būvi”.

- 48 Tomēr šajā gadījumā šķiet, ka, pirmkārt, serveru skapji nekādā ziņā nav tādas ēkas neatņemama sastāvdaļa, kurā tie ir uzstādīti, jo gadījumā, ja šo skapju nebūtu, attiecīgā ēka netiktu uzskatīta par strukturāli “nepilnīgu”, un, otrkārt, šie serveru skapji, būdami vienkārši pieskrūvēti pie grīdas un līdz ar to pārvietojami, nenojaucot vai nepārveidojot nekustamo īpašumu, arī nav uzstādīti “ilgtermiņa lietošanai”. No tā izriet, ka šādi serveru skapji, šķiet, nevar tikt uzskatīti par nekustamiem īpašumiem, kurus var izīrēt, atbrīvojot no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 49 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāsniedz šāda atbilde: PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādi izvietojuma pakalpojumi datu centrā, ar kuriem šo pakalpojumu sniedzējs nodod savu klientu lietošanā serveru skapjus klientu serveru izvietojuma un sniedz tiem papildu aprīkojumu un papildpakalpojumus – tostarp elektroenerģijas padevi un citus pakalpojumus, lai nodrošinātu šo serveru izmantošanu optimālos apstākļos –, nav uzskatāmi par nekustamā īpašuma izīrēšanas pakalpojumiem, uz kuriem tiek attiecināts šajā normā paredzētais atbrīvojums no PVN, ja vien – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, pirmkārt, šis pakalpojuma sniedzējs neaprobežojas ar pasīvu kādas vietas vai telpas nodošanu lietošanā saviem klientiem, garantējot tiem tiesības to izmantot tā, it kā viņi būtu tās īpašnieki, un, otrkārt, serveru skapji nav nekustamā īpašuma, kurā tie ir uzstādīti, neatņemama sastāvdaļa un nav arī tajā uzstādīti ilgtermiņa lietošanai.

Par otro jautājumu

- 50 Uzdodama otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 47. pants un Īstenošanas regulas 31.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādi izvietojuma pakalpojumi datu centrā, ar kuriem šo pakalpojumu sniedzējs nodod savu klientu lietošanā serveru skapjus klientu serveru izvietojuma un sniedz tiem papildu aprīkojumu un papildpakalpojumus – tostarp elektroenerģijas padevi un citus pakalpojumus, lai nodrošinātu šo serveru izmantošanu optimālos apstākļos –, ir uzskatāmi par pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, šo tiesību normu izpratnē.
- 51 Šajā ziņā ievadam ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 44. un 45. pantā ir ietverts vispārīgs noteikums pakalpojumu sniegšanas fiskālās piesaistes vietas noteikšanai, savukārt šīs direktīvas 46.–59.a pantā ir ietverta virkne īpašu piesaistes noteikumu (spriedums, 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 20. punkts).
- 52 Visu šo tiesību normu mērķis ir novērst, pirmkārt, jurisdikcijas kolīzijas, kas var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem, un, no otras puses, ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem vispār (spriedums, 2015. gada 30. aprīlis, *SMK*, C-97/14, EU:C:2015:290, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 53 Tādējādi, nosakot pakalpojumu sniegšanas fiskālās piesaistes vietu un ierobežojot dalībvalstu kompetenci, minēto tiesību normu mērķis ir racionāli sadalīt attiecīgo valsts PVN tiesību aktu piemērošanas jomas, vienveidīgi nosakot pakalpojumu sniegšanas fiskālās piesaistes vietu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 30. aprīlis, *SMK*, C-97/14, EU:C:2015:290, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 54 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 44. un 45. pants nav primāri attiecībā pret tās 46.–59.a pantu. Katrā situācijā ir jāpārbauda, vai tā atbilst kādam no šīs direktīvas 46.–59.a pantā minētajiem gadījumiem. Ja tas tā nav, attiecīgajai situācijai ir piemērojams šīs direktīvas 44. un 45. pants (spriedums, 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 55 No tā izriet, ka PVN direktīvas 47. pants nav uzskatāms par izņēmumu no vispārējās normas, kurš būtu jāinterpretē šauri (pēc analogijas skat. spriedumus, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 19. punkts; 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 22. punkts, un 2019. gada 8. maijs, *Geelen*, C-568/17, EU:C:2019:388, 25. punkts).
- 56 Šajā gadījumā ir jānosaka, vai pamatlietā aplūkotā pakalpojuma – izvietojuma datu centrā – sniegšana ir jāuzskata par saistītu ar nekustamo īpašumu šīs tiesību normas izpratnē, un šādā gadījumā par šī pakalpojuma sniegšanas vietu būtu uzskatāma šī nekustamā īpašuma atrašanās vieta.
- 57 Šajā ziņā vispirms ir jākonstatē, ka, lai gan izvietojuma pakalpojumi datu centrā nav ietverti PVN direktīvas 47. pantā uzskaitītajos pakalpojumos, šis uzskaitījums, kā tas izriet no iepriekš minētajiem vārdiem “tostarp”, nav izsmelošs.
- 58 Tomēr, kā Eiropas Komisija ir pamatoti norādījusi rakstveida apsvērumos, no šajā tiesību normā tieši minētajiem pakalpojumiem skaidri izriet, ka tikai tie pakalpojumi, kuriem ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo īpašumu, var ietilpt minētās tiesību normas piemērošanas jomā.
- 59 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka, lai pakalpojumu varētu uzskatīt par saistītu ar nekustamo īpašumu šīs pašas tiesību normas izpratnē, šim pakalpojumam ir jābūt saistītam ar skaidri noteiktu nekustamo īpašumu un tā priekšmetam ir jābūt pašam nekustamajam īpašumam. Tas tā ir it īpaši, ja skaidri noteikts nekustamais īpašums tiek uzskatīts par pakalpojuma galveno elementu, jo tas ir centrāls un obligāts tā elements (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 34. un 35. punkts).
- 60 Šī judikatūra būtībā ir kodificēta Īstenošanas regulas 31.a panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā, kurā ir noteikts, ka pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu PVN direktīvas 47. panta izpratnē, ietver tikai tādus pakalpojumus, kuriem ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo īpašumu, kā tas ir gadījumā, pirmkārt, kad šie pakalpojumi izriet no nekustamā īpašuma, ja attiecīgais īpašums ir pakalpojuma neatņemama sastāvdaļa un sniegto pakalpojumu galvenais un būtiskais elements, kā arī, otrkārt, kad minētie pakalpojumi tiek sniegti nekustamajam īpašumam vai ir tieši vērsti uz šo īpašumu un to mērķis ir šā īpašuma juridiskā statusa vai fiziskā stāvokļa izmaiņas. Tādējādi, kā tas skaidri izriet no Īstenošanas regulas 31.a panta 2. punkta h) apakšpunkta un 31.a panta 3. punkta b) apakšpunkta noteikumiem, nekustamā īpašuma izīrēšanu nolūkā uzglabāt preces nevar uzskatīt par pakalpojumu, kas ir saistīts ar nekustamo īpašumu minētās direktīvas 47. panta izpratnē, ja nomnieka ekskluzīvā lietošanā nav nodota neviena konkrēta daļa no nekustamā īpašuma.
- 61 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šajā gadījumā, kā jau būtībā tika norādīts šā sprieduma 45., 46. un 48. punktā, klientiem, kas izmanto pamatlietā aplūktos izvietojuma pakalpojumus datu centrā, nav ekskluzīvu tiesību izmantot to nekustamā īpašuma daļu, kurā ir uzstādīti serveru skapji. Pirmkārt, tie var piekļūt viņu rīcībā nodotajam servera skapim tikai pēc atbilstošo atslēgu saņemšanas no trešās personas pēc tam, kad kontroles nolūkā ir uzrādīts personu apliecinošs dokuments. Otrkārt, nešķiet, ka šiem klientiem būtu tiesības kontrolēt vai ierobežot piekļuvi attiecīgajai minētā nekustamā īpašuma daļai. Treškārt, šie serveru skapji paši par sevi nav uzskatāmi par nekustamo īpašumu.
- 62 Tādējādi nešķiet, ka apstākļi, kādos tiek izvietoti serveri, atbilst PVN direktīvas 47. pantā un Īstenošanas regulas 31.a pantā paredzētajiem nosacījumiem, lai pamatlietā aplūktos izvietojuma pakalpojumus datu centrā pakalpojumus varētu uzskatīt par tādiem, kas ir saistīti ar nekustamo īpašumu, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 63 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāsniedz šāda atbilde: PVN direktīvas 47. pants un Īstenošanas regulas 31.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādi izvietojuma pakalpojumi datu centrā, ar kuriem šo pakalpojumu sniedzējs nodod savu klientu lietošanā serveru skapjus klientu serveru izvietojumam un sniedz tiem papildu aprīkojumu un papildpakalpojumus – tostarp elektroenerģijas padevi un citus pakalpojumus, lai nodrošinātu šo serveru izmantošanu optimālos apstākļos –, nav uzskatāmi par

pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, šo tiesību normu izpratnē, ja šiem klientiem nav – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai – ekskluzīvu tiesību izmantot to nekustamā īpašuma daļu, kurā ir uzstādīti serveru skapji.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādi izvietojuma pakalpojumi datu centrā, ar kuriem šo pakalpojumu sniedzējs nodod savu klientu lietošanā serveru skapjus klientu serveru izvietojumam un sniedz tiem papildu aprīkojumu un papildpakalpojumus – tostarp elektroenerģijas padevi un citus pakalpojumus, lai nodrošinātu šo serveru izmantošanu optimālos apstākļos –, nav uzskatāmi par nekustamā īpašuma izīrēšanas pakalpojumiem, uz kuriem tiek attiecināts šajā normā paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa, ja vien – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, pirmkārt, šis pakalpojuma sniedzējs neaprobežojas ar pasīvu kādas vietas vai telpas nodošanu lietošanā saviem klientiem, garantējot tiem tiesības to izmantot tā, it kā viņi būtu tās īpašnieki, un, otrkārt, serveru skapji nav nekustamā īpašuma, kurā tie ir uzstādīti, neatņemama sastāvdaļa un nav arī tajā uzstādīti ilgtermiņa lietošanai.
- 2) Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/8, 47. pants un Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris), 31.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādi izvietojuma pakalpojumi datu centrā, ar kuriem šo pakalpojumu sniedzējs nodod savu klientu lietošanā serveru skapjus klientu serveru izvietojumam un sniedz tiem papildu aprīkojumu un papildpakalpojumus – tostarp elektroenerģijas padevi un citus pakalpojumus, lai nodrošinātu šo serveru izmantošanu optimālos apstākļos –, nav uzskatāmi par pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, šo tiesību normu izpratnē, ja šiem klientiem nav – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai – ekskluzīvu tiesību izmantot to nekustamā īpašuma daļu, kurā ir uzstādīti serveru skapji.

[Paraksti]