



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 2 lipca 2020 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Świadczenie usług – Artykuł 135 ust. 1 lit. l) – Zwolnienie z VAT – Wynajem nieruchomości – Pojęcie „nieruchomości” – Wyłączenie – Artykuł 47 – Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu – Świadczenie usług związanych z nieruchomością – Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 – Artykuły 13b i 31a – Szafy serwerowe – Usługi przechowywania w centrum danych

W sprawie C-215/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny, Finlandia) postanowieniem z dnia 5 marca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 marca 2019 r., w postępowaniu wszczętym przez:

**Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,**

przy udziale:

**A Oy,**

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes izby, E. Regan (sprawozdawca), prezes piątej izby, i C. Lycourgos, sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i I. Koskinen, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: fiński.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 47 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”), a także wykładni art. 13b i 31a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1), zmienionego rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. (Dz.U. 2013, L 284, s. 1) (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (organ podatkowy ds. ochrony praw odbiorców wpływów podatkowych, Finlandia) w przedmiocie ustalenia miejsca poboru podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu usług przechowywania w centrum danych świadczonych przez A Oy.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

##### *Dyrektywa VAT*

- 3 Tytuł V dyrektywy VAT, dotyczący miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, zawiera rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”. Sekcja 2 tego rozdziału, zatytułowana „Przepisy ogólne”, zawiera art. 44 i 45 tej dyrektywy.
- 4 Artykuł 44 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.
- 5 Sekcja 3 rozdziału 3 dyrektywy VAT, zatytułowana „Przepisy szczególne”, zawiera art. 46–59a tej dyrektywy.
- 6 Artykuł 47 wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Świadczenie usług związanych z nieruchomościami”, stanowi:

„Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług rzeczoznawców i agentów nieruchomości, usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, przyznawanie prawa użytkowania nieruchomości oraz usług związanych z przygotowaniem i koordynacją prac budowlanych, takich jak usługi architektów i biur nadzoru budowlanego, jest miejsce, w którym znajduje się dana nieruchomość”.

- 7 Artykuł 135 ust. 1 zawarty w rozdziale 3, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności”, który to rozdział objęty jest tytułem IX dyrektywy VAT, noszącym nazwę „Zwolnienia”, stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości.

[...]”.

#### *Rozporządzenie wykonawcze*

- 8 Artykuł 13b zawarty w sekcji 1, zatytułowanej „Pojęcia”, która to sekcja objęta jest rozdziałem V rozporządzenia wykonawczego, zatytułowanym „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, stanowi:

„Do celów stosowania dyrektywy [VAT] za »nieruchomość« uznaje się:

[...]

- c) każdy zainstalowany element stanowiący integralną część budynku lub konstrukcji, bez którego budynek lub konstrukcja są niepełne, taki jak drzwi, okna, dachy, schody i windy;
- d) każdy element, sprzęt lub maszynę zainstalowane na stałe w budynku lub konstrukcji, które nie mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji”.
- 9 Sekcja 4 tego rozdziału, zatytułowana „Miejsce świadczenia usług [art. 43–59 dyrektywy (VAT)]”, obejmuje podsekcję 6a, zatytułowaną „Świadczenie usług związanych z nieruchomościami”, która to podsekcja zawiera art. 31a tego rozporządzenia mający następujące brzmienie:

„1. Usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy [VAT], obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w następujących przypadkach:

- a) gdy wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług;
- b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

[...]

h) wynajem lub wdzierżawianie [leasing lub wynajem] nieruchomości inne niż opisane w ust. 3 lit. c), łącznie z przechowywaniem towarów w wyznaczonej do tego określonej części nieruchomości przeznaczonej do wyłącznego użytku przez usługobiorcę;

[...]

3. Ustęp 1 nie ma zastosowania do:

[...]

b) przechowywania towarów na terenie nieruchomości, jeżeli żadna część nieruchomości nie jest przeznaczona do wyłącznego użytku przez usługobiorcę;

[...]”.

### ***Prawo fińskie***

10 Paragraf 1 akapit pierwszy arvonlisäverolaki (1501/1993) [ustawy (1501/1993) o podatku od wartości dodanej] z dnia 30 grudnia 1993 r. w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „AVL”) stanowi:

„Podatek od wartości dodanej jest odprowadzany na rzecz państwa według zasad określonych w niniejszej ustawie:

1) od każdej sprzedaży towarów i każdego świadczenia usług dokonanych w Finlandii w ramach działalności gospodarczej;

[...]”.

11 Paragraf 27 tej ustawy stanowi:

„Sprzedaż, dzierżawa i wynajem nieruchomości, ustanowienie służebności, a także jakiegokolwiek inne przeniesienie prawa, które może być związane z nieruchomością, są zwolnione z podatku.

Sprzedaż energii elektrycznej, gazu, ciepła, wody i innych podobnych towarów dokonana w związku ze zwolnionym z podatku przeniesieniem prawa do używania nieruchomości również jest zwolniona z podatku”.

12 Paragraf 28 wspomnianej ustawy stanowi:

„Za »nieruchomość« uważa się nieruchomość w rozumieniu definicji zawartej w art. 13b [rozporządzenia wykonawczego]”.

13 Zgodnie z § 65 AVL:

„O ile poniższe przepisy nie stanowią inaczej, miejscem świadczenia usługi na rzecz przedsiębiorcy działającego w takim charakterze jest Finlandia, jeżeli usługa świadczona jest na rzecz znajdującego się w Finlandii stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej klienta. Miejscem świadczenia takiej usługi, gdy nie jest ona świadczona na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jest Finlandia, jeżeli w Finlandii znajduje się siedziba działalności gospodarczej klienta”.

14 Paragraf 67 tej ustawy stanowi:

„Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomością jest Finlandia, jeżeli w Finlandii położona jest przedmiotowa nieruchomość.

Za »świadczenie usług związanych z nieruchomością« uważa się w szczególności usługi rzeczoznawców i agentów nieruchomości, usługi zakwaterowania w sektorze hotelarskim, przeniesienie prawa do użytkowania nieruchomości, a także usługi budowlane”.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 A Oy, spółka prawa fińskiego, jest operatorem sieci łączności bezprzewodowej, którego działalność obejmuje również rozwój sieci telekomunikacyjnych i infrastruktury sieciowej.
- 16 Spółka ta oferuje między innymi usługi przechowywania w centrum danych podmiotom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w Finlandii lub w innych państwach członkowskich, prowadzącym działalność w dziedzinie technologii informacyjnych i wykorzystującym własne serwery w celu udostępniania połączeń elektronicznych swoim klientom. Serwery przechowywane są w wyposażonych w niezbędne połączenia elektroniczne pomieszczeniach, w których wilgotność i temperatura są precyzyjnie regulowane, by umożliwić zgodne z przeznaczeniem użytkowanie tych serwerów w chłodnym otoczeniu.
- 17 Usługi przechowywania w centrum danych oferowane przez A Oy obejmują udostępnienie szafy serwerowej wyposażonej w zamykane drzwi, dostarczanie energii elektrycznej i świadczenie usług w celu zapewnienia optymalnych warunków użytkowania serwerów, takich jak monitorowanie temperatury i wilgotności, chłodzenie, monitorowanie przerw w dostawie energii elektrycznej oraz czujników dymu w celu wykrycia ewentualnych pożarów wewnątrz szaf serwerowych, a także elektroniczną kontrolę dostępu. Ponadto spółka ta zapewnia ogólne utrzymanie porządku i wymianę żarówek.
- 18 Szafy serwerowe są przymocowywane do podłogi za pomocą śrub w budynku wynajmowanym przez A Oy. Następnie użytkownicy umieszczają tam własne urządzenia, które są mocowane w szafach serwerowych za pomocą śrub i mogą zostać od nich odłączone w ciągu kilku minut.
- 19 Klienci nie posiadają klucza do szafy serwerowej, w której zainstalowali własny serwer, jednak po weryfikacji ich tożsamości mogą go otrzymać u służb odpowiedzialnych za ochronę, dostępnych w dowolnym momencie. A Oy nie ma prawa dostępu do szafy serwerowej swojego klienta.
- 20 A Oy złożył do organu podatkowego wnioski o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w przedmiocie systemu VAT mającego zastosowanie do tych usług.
- 21 W indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 27 lutego 2017 r. wspomniany organ stwierdził, w odniesieniu do okresu od dnia 27 lutego 2017 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., że usługi przechowywania w centrum danych świadczone przez A Oy nie są objęte ogólną zasadą dotyczącą miejsca świadczenia usług przewidzianą w § 65 AVL, lecz należy uznać, że stanowią one świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu § 67 AVL, w przypadku którego miejscem świadczenia jest miejsce położenia przedmiotowej nieruchomości. W ocenie organu podatkowego wynajem pomieszczenia technicznego niezbędnego do przechowywania serwerów należących do klientów stanowi bowiem świadczenie główne w ramach pakietu usług świadczonych przez A Oy, ponieważ jest on w kontekście tych usług elementem centralnym i niezbędnym. Świadczenie to należy zatem uznać za przeniesienie prawa do używania nieruchomości w rozumieniu § 27 AVL.
- 22 Wyrokiem z dnia 27 października 2017 r. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia), do którego A Oy wniósł skargę, uchylił wspomnianą indywidualną interpretację podatkową. Sąd ten stwierdził, że nie można uznać, iż świadczone przez A Oy usługi przechowywania w centrum danych stanowią świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu § 67 AVL, oraz że w związku z tym owe usługi objęte są ogólną zasadą przewidzianą w § 65 tej ustawy. Wspomniany sąd zauważył w tym względzie, że choć szafy przeznaczone do przechowywania serwerów są przytwierdzone do podłoża, mogą być one przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji w rozumieniu art. 13b lit. d) rozporządzenia wykonawczego. Przedmiotowe szafy serwerowe nie stanowią zatem nieruchomości w rozumieniu tego przepisu, ponieważ klient nie uzyskuje prawa do korzystania z części centrum danych rozumianego jako budynek, a jedynie możliwość użytkowania wspomnianych szaf, umieszczonych w tym centrum danych, w optymalnych

warunkach. A Oy świadczy zatem na rzecz swoich klientów pakiet usług związanych z przechowywaniem ich serwerów, przy czym świadczeniem głównym w ramach tego pakietu jest zapewnienie wspomnianym klientom możliwie najlepszych warunków dla funkcjonowania tych serwerów.

- 23 Organ podatkowy ds. ochrony praw odbiorców wpływów podatkowych wniósł od wspomnianego wyroku środek zaskarżenia do Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego, Finlandia).
- 24 W postanowieniu odsyłającym sąd ten zastanawia się, czy szafy serwerowe udostępniane przez A Oy w ramach oferowanych przez niego usług przechowywania w centrum danych należy uznać za nieruchomość w rozumieniu art. 13b rozporządzenia wykonawczego. Gdyby tak nie było, pojawia się pytanie, czy usługi te należy uznać za usługi związane z nieruchomością w rozumieniu art. 47 dyrektywy VAT, w wypadku których miejscem świadczenia jest miejsce położenia przedmiotowej nieruchomości. Sąd ten uważa, że przy ocenie tego ostatniego pytania należy również uwzględnić art. 31a rozporządzenia wykonawczego, który precyzuje zakres pojęcia „usług związanych z nieruchomościami” w rozumieniu wspomnianego art. 47.
- 25 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 13b i 31a [rozporządzenia wykonawczego] należy interpretować w ten sposób, że usługi przechowywania w centrum danych takie jak te będące przedmiotem postępowania głównego, w ramach których przedsiębiorca oferuje swoim klientom szafy serwerowe znajdujące się w centrum danych, by mogli oni zainstalować w nich własne serwery, wraz z towarami i usługami dodatkowymi, należy uznać za wynajem nieruchomości?
- 2) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pierwsze pytanie prejudycjalne: czy art. 47 [dyrektywy VAT] oraz art. 31a [rozporządzenia wykonawczego] należy wszelako interpretować w ten sposób, że usługę przechowywania w centrum danych taką jak tę będącą przedmiotem postępowania głównego należy uznać za usługę związaną z nieruchomościami, której miejscem świadczenia jest miejsce położenia nieruchomości?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *Uwagi wstępne*

- 26 Należy zauważyć, że poprzez swoje dwa pytania sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni dyrektywy VAT w ramach sporu dotyczącego traktowania pod względem podatkowym świadczenia usług, które sąd ten określa jako „usługi przechowywania w centrum danych”.
- 27 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, usługi te obejmują kilka elementów, które polegają – jak zauważono w pkt 16–18 niniejszego wyroku – po pierwsze, na udostępnieniu przez usługodawcę wyposażonych w zamykane drzwi szaf serwerowych, w których klienci tego usługodawcy mogą zainstalować własne serwery, a po drugie, na dostarczaniu im energii elektrycznej i świadczeniu na ich rzecz różnych usług w celu zapewnienia optymalnych warunków użytkowania tych serwerów, w szczególności w zakresie wilgotności i temperatury.

- 28 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, gdy transakcja składa się z szeregu elementów i czynności, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, czy do celów VAT transakcja ta prowadzi do dwóch lub więcej odrębnych świadczeń, czy do jednego świadczenia (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Należy uznać, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, między innymi wtedy, gdy jedno lub kilka świadczeń stanowią świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe, które są traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego, a w szczególności z brzmienia zadanych pytań, wynika, że sąd odsyłający uważa, iż poszczególne elementy świadczenia usług przechowywania w centrum danych będącego przedmiotem postępowania głównego stanowią jedno świadczenie, w ramach którego udostępnienie szaf serwerowych stanowi świadczenie główne, zaś dostarczanie energii elektrycznej i świadczenie usług w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów w optymalnych warunkach mają charakter dodatkowy w stosunku do świadczenia głównego.
- 31 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, pytania dotyczące wykładni prawa Unii są zadawane przez sąd krajowy w ramach stanu faktycznego, za którego ustalenie sąd ten jest odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału (zob. podobnie wyrok z dnia 26 marca 2020 r., Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 W związku z tym na pytania zadane przez sąd odsyłający należy odpowiedzieć w oparciu o ustalone przez niego w ten sposób założenie, zgodnie z którym świadczenie usług przechowywania w centrum danych będące przedmiotem postępowania głównego stanowi jedno świadczenie, w ramach którego udostępnienie szaf serwerowych jest świadczeniem głównym.

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 33 W ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Zadaniem Trybunału jest bowiem dokonanie wykładni wszystkich przepisów prawa Unii, które są niezbędne sądom krajowym do rozstrzygnięcia zawisłych przed nimi sporów, nawet jeżeli przepisy te nie są wyraźnie wskazane w pytaniach zadanych przez te sądy (wyrok z dnia 12 marca 2020 r., Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, pkt 39).
- 34 I tak w niniejszej sprawie, choć formalnie sąd odsyłający ograniczył pytanie pierwsze do wykładni art. 13b i 31a rozporządzenia wykonawczego, które definiują odpowiednio pojęcia „nieruchomości” i „usług związanych z nieruchomościami” dla celów ustalenia miejsca świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu VAT, z postanowienia odsyłającego wynika, że w istocie celem tego pytania jest ustalenie, czy art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, który przewiduje zwolnienie z opodatkowania wynajmu nieruchomości, ma zastosowanie do świadczonych przez usługodawcę, którego dotyczy postępowanie główne, usług przechowywania w centrum danych. Ponadto przepis ten został przywołany w uzasadnieniu wspomnianego postanowienia jako norma prawa Unii znajdująca zastosowanie w postępowaniu głównym, zaś o wynajmie nieruchomości mowa jest w art. 31a ust. 2 lit. h) rozporządzenia wykonawczego, wprost wymienionym we wspomnianym pytaniu.

- 35 W tych okolicznościach należy uznać, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi przechowywania w centrum danych, w ramach których świadczący je usługodawca udostępnia swoim klientom szafy serwerowe, by mogli oni zainstalować w nich własne serwery, oraz dostarcza im dodatkowe towary i świadczy na ich rzecz dodatkowe usługi, takie jak energia elektryczna i różne usługi w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów w optymalnych warunkach, stanowią usługi wynajmu nieruchomości objęte zwolnieniem z VAT przewidzianym w tym przepisie.
- 36 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT transakcje wynajmu nieruchomości są zwolnione z VAT.
- 37 Zwolnienia takie jak przewidziane w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii i dlatego powinny być na szczeblu Unii zdefiniowane w sposób jednolity (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 października 2019 r., Winterhoff i Eisenbeis, C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, pojęcia użyte do określenia zwolnień, o których mowa w tym przepisie, w tym pojęcie „wynajmu nieruchomości”, należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ zwolnienie stanowi odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami owych zwolnień oraz spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Z tego względu powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisu zwolnień przewidzianych w tym przepisie należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 października 2019 r., Winterhoff i Eisenbeis, C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Pojęcie „wynajmu nieruchomości”, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, zostało zdefiniowane przez Trybunał jako prawo przyznane przez właściciela nieruchomości najemcy, za wynagrodzeniem i na umówiony czas, do zajmowania tej nieruchomości tak, jakby był on jej właścicielem, oraz wykluczenia osób trzecich z korzystania z tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Trybunał wyjaśnił również, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie wynika z faktu, że wynajem nieruchomości, choć stanowi działalność gospodarczą, to jest zwykle działalnością stosunkowo bierną, niewytwarzającą znaczącej wartości dodanej. Działalność tego typu należy zatem odróżnić od innych rodzajów działalności, które mają charakter przemysłowy lub handlowy bądź których przedmiot polega raczej na wykonaniu świadczenia niż na zwykłym udostępnieniu mienia, takich jak prawo do używania pola golfowego, prawo do używania mostu za pobraniem opłaty za przejazd lub prawo do zainstalowania dystrybutorów papierosów w lokalu handlowym (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 Wynika z tego, że bierny charakter wynajmu nieruchomości, uzasadniający zwolnienie tego rodzaju transakcji z VAT na podstawie 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, ma związek z charakterem samej transakcji, a nie sposobem wykorzystania danej nieruchomości przez najemcę (wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 20).
- 43 Trybunał orzekł zatem, że zwolnienie to nie przysługuje od działalności wiążącej się nie tylko z biernym udostępnieniem nieruchomości, lecz także z pewnymi elementami działalności handlowej, takimi jak nadzór, zarządzanie i stała konserwacja ze strony właściciela, a także udostępnieniem innych



urządzeń, przez co, o ile nie zachodzą naprawę szczególne okoliczności, wynajem tej nieruchomości nie może stanowić przeważającego świadczenia (wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 44 W świetle tych właśnie kryteriów wypracowanych w orzecznictwie Trybunału należy ustalić, czy usługi przechowywania w centrum danych, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, są objęte zwolnieniem z VAT przewidzianym w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT.
- 45 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że usługodawca świadczący usługi przechowywania w centrum danych będące przedmiotem postępowania głównego udostępnia swoim klientom szafy serwerowe, w których mogą oni zainstalować własne serwery lub w których serwery te mogą zostać zainstalowane przez usługodawcę na zlecenie wspomnianych klientów, oraz że usługodawca ten, dodatkowo, dostarcza im energię elektryczną i świadczy na ich rzecz różne usługi w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów, względnie ich konserwacji, w optymalnych warunkach. Ponadto okazuje się, że klienci mogą uzyskać dostęp do przydzielonej im szafy serwerowej jedynie po otrzymaniu od osoby trzeciej odpowiednich kluczy za okazaniem do celów kontroli dokumentu tożsamości.
- 46 W tych okolicznościach i z zastrzeżeniem zbadania tej kwestii przez sąd odsyłający wydaje się, że usługodawca świadczący usługi będące przedmiotem postępowania głównego nie ogranicza się do udostępniania swoim klientom powierzchni lub miejsca w sposób bierny poprzez zapewnienie im prawa do zajmowania ich tak, jakby byli oni ich właścicielami, a tym samym do wykluczenia osób trzecich z korzystania z tego prawa. W szczególności nic nie wskazuje na to, by klientom owego usługodawcy przysługiwało prawo do kontrolowania lub ograniczania dostępu do części budynku, w której zainstalowano szafy serwerowe.
- 47 Jeżeli chodzi o kwestię, czy szafy serwerowe można uznać za nieruchomości będące przedmiotem wynajmu, należy zauważyć, że art. 13b rozporządzenia wykonawczego, którego celem jest wyjaśnienie pojęcia „nieruchomości” do celów stosowania dyrektywy VAT, przewiduje w szczególności w lit. c) i d), że pojęcie to obejmuje odpowiednio „każdy zainstalowany element stanowiący integralną część budynku lub konstrukcji, bez którego budynek lub konstrukcja są niepełne, taki jak drzwi, okna, dachy, schody i windy”, jak również „każdy element, sprzęt lub maszynę zainstalowane na stałe w budynku lub konstrukcji, które nie mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji”.
- 48 Tymczasem w niniejszej sprawie wydaje się, po pierwsze, że szafy serwerowe nie stanowią w żaden sposób integralnej części budynku, w którym są one zainstalowane, ponieważ budynku tego nie można uznać w ich braku za „niepełny” pod względem konstrukcyjnym, a po drugie, że owe szafy serwerowe, które przymocowane są do podłoża za pomocą śrub i w związku z tym mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku, nie są nadto zainstalowane „na stałe”. Wobec tego nie wydaje się, by tego rodzaju szafy serwerowe można było uznać za nieruchomości mogące stanowić przedmiot wynajmu objętego zwolnieniem z VAT na podstawie art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, czego zbadanie należy do wspomnianego sądu.
- 49 W związku z tym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi przechowywania w centrum danych, w ramach których świadczący je usługodawca udostępnia swoim klientom szafy serwerowe, by mogli oni zainstalować w nich własne serwery, oraz dostarcza im dodatkowe towary i świadczy na ich rzecz dodatkowe usługi, takie jak energia elektryczna i różne usługi w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów w optymalnych warunkach, nie stanowią usług wynajmu nieruchomości objętych przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem z VAT, jeżeli – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – po pierwsze, usługodawca ten nie udostępnia swoim klientom powierzchni lub miejsca w sposób bierny

poprzez zapewnienie im prawa do zajmowania ich tak, jakby byli oni ich właścicielami, a po drugie, szafy serwerowe nie stanowią integralnej części budynku, w którym są one zainstalowane, a nadto nie są w nim zainstalowane na stałe.

### *W przedmiocie pytania drugiego*

- 50 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 47 dyrektywy VAT i art. 31a rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że usługi przechowywania w centrum danych, w ramach których świadczący je usługodawca udostępnia swoim klientom szafy serwerowe, by mogli oni zainstalować w nich własne serwery, oraz dostarcza im dodatkowe towary i świadczy na ich rzecz dodatkowe usługi, takie jak energia elektryczna i różne usługi w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów w optymalnych warunkach, stanowią usługi związane z nieruchomością w rozumieniu tych przepisów.
- 51 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 44 i 45 dyrektywy VAT zawierają ogólną zasadę regulującą określenie miejsca opodatkowania świadczenia usług, podczas gdy art. 46–59a tej dyrektywy przewidują szereg zasad szczególnych (wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 20).
- 52 Celem wszystkich tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyrok z dnia 30 kwietnia 2015 r., SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 53 I tak, ustalając miejsce opodatkowania świadczenia usług oraz rozgraniczając kompetencje państw członkowskich, wspomniane przepisy przewidują racjonalny podział odpowiednich zakresów stosowania przepisów krajowych w dziedzinie VAT poprzez określenie w jednolity sposób miejsca opodatkowania świadczenia usług (zob. podobnie wyrok z dnia 30 kwietnia 2015 r., SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 54 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że nie istnieje pierwszeństwo art. 44 i 45 dyrektywy VAT przed jej art. 46–59a. W każdej sytuacji należy zadać sobie pytanie, czy owa sytuacja odpowiada jednemu z wypadków wymienionych w art. 46–59a tej dyrektywy. Dopiero jeśli tak nie jest, dana sytuacja wchodzi w zakres jej art. 44 i 45 (wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 55 Wynika stąd, że art. 47 dyrektywy VAT nie należy uznawać za wyjątek od zasady ogólnej, który należałoby interpretować ściśle (zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 19; z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 22; a także z dnia 8 maja 2019 r., Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, pkt 25).
- 56 W niniejszej sprawie należy ustalić, czy świadczenie usług przechowywania w centrum danych, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, należy uznać za związane z nieruchomością w rozumieniu tego przepisu, w którym to przypadku miejscem owego świadczenia byłoby miejsce położenia tej nieruchomości.
- 57 W tym względzie należy na wstępie stwierdzić, że chociaż usługi przechowywania w centrum danych nie znajdują się wśród świadczeń wymienionych w art. 47 dyrektywy VAT, wyliczenie to nie ma, jak wynika z poprzedzającego je sformułowania „w tym”, charakteru enumeratywnego.

- 58 Jednakże, jak słusznie zauważyła Komisja Europejska w uwagach na piśmie, świadczenia wprost wymienione w tym przepisie wyraźnie wskazują na to, że zakresem stosowania wspomnianego przepisu mogą być objęte jedynie świadczenia wykazujące wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością.
- 59 W tym względzie Trybunał orzekł, że aby świadczenie usług mogło zostać uznane za związane z nieruchomością w rozumieniu tego przepisu, konieczne jest, by świadczenie to było związane z wyraźnie określoną nieruchomością i by sama nieruchomość stanowiła przedmiot owego świadczenia. Tak jest w szczególności wówczas, gdy wyraźnie określoną nieruchomość należy uznać za konstytutywny element świadczenia usług, jako że stanowi ona centralny i nieodzowny element tego świadczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 34, 35).
- 60 Orzecznictwo to zostało zasadniczo skodyfikowane w art. 31a ust. 1 lit. a) i b) rozporządzenia wykonawczego, stanowiącym, że usługi związane z nieruchomością, o których mowa w art. 47 dyrektywy VAT, obejmują jedynie te usługi, które wykazują wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością, co ma miejsce, po pierwsze, w przypadku, gdy usługi te wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług, a po drugie, w przypadku, gdy usługi te są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości. Tymczasem, jak wyraźnie wynika z przepisów art. 31a ust. 2 lit. h) w związku z art. 31a ust. 3 lit. b) rozporządzenia wykonawczego, wynajmu nieruchomości w celu przechowywania towarów nie można uznać za usługę związaną z nieruchomością w rozumieniu art. 47 wspomnianej dyrektywy, jeżeli żadna część nieruchomości nie jest przeznaczona do wyłącznego używania przez usługobiorcę.
- 61 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że w niniejszej sprawie, jak zauważono już w pkt 45, 46 i 48 niniejszego wyroku, klientom korzystającym z usług przechowywania w centrum danych będących przedmiotem postępowania głównego nie przysługuje wyłączne prawo do używania części nieruchomości, w której zainstalowano szafy serwerowe. Otóż, po pierwsze, mogą oni uzyskać dostęp do przydzielonej im szafy serwerowej jedynie po otrzymaniu od osoby trzeciej odpowiednich kluczy za okazaniem do celów kontroli dokumentu tożsamości. Po drugie, nie wydaje się, by owym klientom przysługiwało prawo do kontrolowania lub ograniczania używania przedmiotowej części wspomnianej nieruchomości. Po trzecie, samej szafy serwerowej również nie można uznać za nieruchomość.
- 62 Nie wydaje się zatem, by warunki przechowywania serwerów odpowiadały warunkom wymaganym w art. 47 dyrektywy VAT i art. 31a rozporządzenia wykonawczego, tak by usługi przechowywania w centrum danych będące przedmiotem postępowania głównego można było uznać za związane z nieruchomością, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 63 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 47 dyrektywy VAT i art. 31a rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że usługi przechowywania w centrum danych, w ramach których świadczący je usługodawca udostępnia swoim klientom szafy serwerowe, by mogli oni zainstalować w nich własne serwery, oraz dostarcza im dodatkowe towary i świadczy na ich rzecz dodatkowe usługi, takie jak energia elektryczna i różne usługi w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów w optymalnych warunkach, nie stanowią usług związanych z nieruchomością w rozumieniu tych przepisów, jeżeli owym klientom nie przysługuje – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – wyłączne prawo do używania części nieruchomości, w której zainstalowano szafy serwerowe.

## W przedmiocie kosztów

<sup>64</sup> Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że usługi przechowywania w centrum danych, w ramach których świadczący je usługodawca udostępnia swoim klientom szafy serwerowe, by mogli oni zainstalować w nich własne serwery, oraz dostarcza im dodatkowe towary i świadczy na ich rzecz dodatkowe usługi, takie jak energia elektryczna i różne usługi w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów w optymalnych warunkach, nie stanowią usług wynajmu nieruchomości objętych przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem z podatku od wartości dodanej, jeżeli – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – po pierwsze, usługodawca ten nie udostępnia swoim klientom powierzchni lub miejsca w sposób bierny poprzez zapewnienie im prawa do zajmowania ich tak, jakby byli oni ich właścicielami, a po drugie, szafy serwerowe nie stanowią integralnej części budynku, w którym są one zainstalowane, a nadto nie są w nim zainstalowane na stałe.
- 2) Artykuł 47 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2008/8, oraz art. 31a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112, zmienionego rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r., należy interpretować w ten sposób, że usługi przechowywania w centrum danych, w ramach których świadczący je usługodawca udostępnia swoim klientom szafy serwerowe, by mogli oni zainstalować w nich własne serwery, oraz dostarcza im dodatkowe towary i świadczy na ich rzecz dodatkowe usługi, takie jak energia elektryczna i różne usługi w celu zapewnienia użytkowania tych serwerów w optymalnych warunkach, nie stanowią usług związanych z nieruchomością w rozumieniu tych przepisów, jeżeli owym klientom nie przysługuje – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – wyłączone prawo do używania części nieruchomości, w której zainstalowano szafy serwerowe.

Podpisy