



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 2 juli 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillhandahållande av tjänster – Artikel 135.1 l – Undantag från skatteplikt – Uthyrning av fast egendom – Begreppet ’fast egendom’ – Omfattas inte – Artikel 47 – Platsen för beskattningsbara transaktioner – Tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artiklarna 13b och 31a – Apparatskåp – Maskinsalstjänster (datacentertjänster)”

I mål C-215/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 5 mars 2019, som inkom till domstolen den 8 mars 2019, i ett förfarande som anhängiggjorts av

Veronsajien oikeudenvallontayksikkö,

ytterligare deltagare i rättegången:

A Oy,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis, ordföranden på femte avdelningen E. Regan (referent) samt domaren C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: finska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 47 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och av artiklarna 13b och 31a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1), i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 (EUT L 284, 2013, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordningen).
- 2 Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt, Finland), avseende fastställandet av platsen för uppbörd av mervärdesskatt på de datacentertjänster som A Oy tillhandahåller.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

- 3 Avdelning V i mervärdesskattedirektivet handlar om platsen för beskattningsbara transaktioner, och kapitel 3 i nämnda avdelning V har rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster”. Avsnitt 2 i detta kapitel har rubriken ”Allmänna regler” och däri återfinns artiklarna 44 och 45 i direktivet.
- 4 Artikel 44 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”
- 5 Avsnitt 3 i kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Särskilda bestämmelser” och däri återfinns artiklarna 46–59a.
- 6 I artikel 47 i nämnda direktiv, som har rubriken ”Tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom”, föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland experttjänster och fastighetsmäklartjänster, tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, beviljande av rätten att använda fast egendom samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag, ska vara den plats där den fasta egendomen är belägen.”

- 7 I kapitel 3, som har rubriken ”Undantag för andra verksamheter”, i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet, som har rubriken ”Undantag från skatteplikt”, föreskrivs följande i artikel 135.1:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

- l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...”

Genomförandeförordningen

- 8 I avsnitt 1, som har rubriken ”Begrepp”, i kapitel V i genomförandeförordningen, som har rubriken ”Platsen för beskattningsbara transaktioner”, återfinns artikel 13b, som har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av [mervärdesskattedirektivet] ska med *fast egendom* avses följande:

...

- c) Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.
- d) Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.”

- 9 Avsnitt 4 i detta kapitel, som har rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster (Artiklarna 43–59 i [mervärdesskattedirektivet])”, innehåller ett underavsnitt 6a, som har rubriken ”Tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom”. I detta underavsnitt återfinns artikel 31a, som har följande lydelse:

”1. Tjänster med anknytning till fast egendom enligt artikel 47 i [mervärdesskattedirektivet] ska endast omfatta de tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till egendomen. Tjänster ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom i följande fall:

- a) Om de härleds från en fast egendom och egendomen utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten samt är central och absolut nödvändig för den tjänst som tillhandahålls.
- b) Om de tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen.

2. Punkt 1 ska särskilt omfatta följande tjänster:

...

- h) Utarrendering eller uthyrning av annan fast egendom än sådan som omfattas av punkt 3 c, inbegripet lagring av varor för vilka en specifik del av egendomen har anvisats för kundens exklusiva nyttjande.

...

3. Punkt 1 ska inte omfatta följande tjänster:

...

b) Lagring av varor i en fast egendom, om ingen specifik del av egendomen har anvisats för kundens exklusiva utnyttjande.

...”

Finländsk rätt

10 I 1 § första stycket i lag (1501/1993) om mervärdesskatt, av den 30 december 1993, i den version som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall enligt denna lag betalas till staten

1) på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland

...”

11 I 27 § i denna lag anges följande:

”Skatt ska inte betalas på försäljning av fastigheter eller på överlåtelse av arrenderätt, hyresrätt, servitutsrätt eller någon annan motsvarande rättighet som gäller en fastighet.

Skatt betalas inte heller på överlåtelse av elektricitet, gas, värme, vatten eller någon motsvarande nyttighet i samband med överlåtelse av skattefri nyttjanderätt till en fastighet.”

12 I 28 § i nämnda lag föreskrivs följande:

”Med fastighet avses fast egendom enligt definitionen i artikel 13b i [genomförandeförordningen].”

13 I 65 § mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Försäljningslandet för en tjänst som överläts till en näringsidkare som agerar i denna egenskap anses vara Finland, om tjänsten överläts till köparens fasta driftställe här i landet, såvida inte något annat anges nedan. Om en sådan tjänst inte överläts till ett fast driftställe anses den ha sålts i Finland, om köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet här.”

14 I 67 § i denna lag anges följande:

”Tjänster som anknyter till en fastighet har sålts i Finland, om fastigheten finns i Finland.

Som tjänster som anknyter till fastigheter betraktas bland annat expert- och fastighetsmäklartjänster, inkvarteringstjänster, beviljande av nyttjanderätt till fast egendom samt byggtjänster.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 A Oy, som är ett bolag bildat enligt finländsk rätt, är en nätoperatör för trådlösa kommunikationsnät, vars verksamhet även omfattar utveckling av telekommunikationsnät och nätinfrastuktur.

- 16 Bolaget erbjuder bland annat datacentertjänster till aktörer i Finland och i andra medlemsstater som bedriver verksamhet inom IT-området och som använder sina egna servrar för att tillhandahålla datatrafikanslutningar till sina kunder. Servrarna inhyses i lokaler som är utrustade med nödvändiga datatrafikanslutningar, där fukt och värme regleras på ett exakt sätt för att dessa servrar ska kunna användas i överensstämmelse med deras avsedda ändamål i en kyld miljö.
- 17 De datacentertjänster som A Oy erbjuder innefattar tillhandahållande av ett apparatskåp utrustad med en dörr som kan låsas, elektricitet och tjänster för att säkerställa att servrarna används under optimala förhållanden, såsom övervakning av temperatur och fukt, kylning, övervakning av avbrott i elförsörjningen, rökdetektorer i syfte att upptäcka eventuella bränder inuti apparatskåpen, samt kontroll av elektronisk åtkomst. Detta bolag ansvarar dessutom för den allmänna lokalvården och utbyte av lampor.
- 18 Apparatskåpen skruvas fast i golvet i en byggnad som A Oy hyr. Användarna placerar därefter sin utrustning i apparatskåpen. Utrustningen skruvas fast i dessa apparatskåp och kan skruvas loss igen på några minuter.
- 19 Kunderna har inte någon nyckel till det apparatskåp vari de har installerat sin server, men de kan, efter att ha styrkt sin identitet, erhålla en nyckel av en bevakningstjänst som är tillgänglig dygnet runt. A Oy har inte rätt att få åtkomst till sin kunds apparatskåp.
- 20 A Oy ansökte hos skatteförvaltningen om ett förhandsavgörande avseende vilka mervärdesskattebestämmelser som var tillämpliga på dessa tjänster.
- 21 Genom beslut av den 27 februari 2017 fann skatteförvaltningen, när det gäller perioden mellan den 27 februari 2017 och den 31 december 2018, att de datacentertjänster som A Oy tillhandahöll inte omfattades av den allmänna regeln avseende platsen för tillhandahållande av tjänster, som föreskrivs i 65 § mervärdesskattelagen, utan skulle betraktas som tillhandahållande av tjänster med anknytning till en fastighet i den mening som avses i 67 § mervärdesskattelagen, där platsen för tillhandahållande ska vara den plats där fastigheten är belägen. Enligt skattemyndigheten utgör uthyrningen av den tekniska lokal som krävs för inhysning av kundernas servrar nämligen det huvudsakliga tillhandahållandet av tjänster i den uppsättning av tjänster som A Oy tillhandahåller, eftersom den är central och absolut nödvändig för kunderna. Detta tillhandahållande ska således anses utgöra en överlåtelse av en nyttjanderätt till fast egendom i den mening som avses i 27 § mervärdesskattelagen.
- 22 Efter att A Oy överklagat beslutet upphävde Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland) detsamma genom beslut av den 27 oktober 2017. Helsingfors förvaltningsdomstol fann att de datacentertjänster som bolaget tillhandahöll inte kunde anses utgöra tillhandahållande av tjänster med anknytning till en fastighet, i den mening som avses i 67 § mervärdesskattelagen, utan därmed omfattades av den allmänna regeln i 65 § i denna lag. Helsingfors förvaltningsdomstol konstaterade i detta hänseende att även om apparatskåpen, som är avsedda att inrymma servrarna, är fästa i marken, kan de flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras i den mening som avses i artikel 13b d i genomförandeförordningen. Dessa apparatskåp utgör således inte fast egendom i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom kunden inte erhåller nyttjanderätt till en del av datacentralen, som är att betrakta som en byggnad, utan endast har möjlighet att under optimala förhållanden använda de apparatskåp som placerats i datacentralen. A Oy tillhandahåller således sina kunder en uppsättning av tjänster i samband med inhysningen av deras servrar, där det huvudsakliga tillhandahållandet består i att erbjuda kunderna den bästa möjliga miljön för servrarnas funktion.
- 23 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt överklagade detta beslut till Högsta förvaltningsdomstolen (Finland).

- 24 I beslutet om hänskjutande vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de apparatskåp som A Oy tillhandahåller inom ramen för de datacentertjänster som bolaget erbjuder ska anses utgöra fast egendom i den mening som avses i artikel 13b i genomförandeförordningen. Om så inte är fallet uppkommer frågan huruvida dessa tjänster ska anses ha anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet, där platsen för tillhandahållandet är den plats där den fasta egendomen är belägen. Vid bedömningen av den sistnämnda frågan anser den hänskjutande domstolen att även artikel 31a i genomförandeförordningen, i vilken det preciseras vad som utgör ramarna för begreppet ”tjänster med anknytning till fast egendom” enligt nämnda artikel 47, ska beaktas.
- 25 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska artiklarna 13b och 31a i [genomförandeförordningen] tolkas så att den form av maskinsalstjänster [(datacentertjänster)] som avses i huvudsaken, där en näringsidkare tillhandahåller sina kunder serverskåp jämte tilläggstjänster i en maskinsal [(ett datacenter)], ska anses utgöra hyra av fast egendom?
- 2) Om svaret på den första frågan är nekande, ska artikel 47 i [mervärdesskattedirektivet] och artikel 31a i [genomförandeförordningen] ändå tolkas så att den form av maskinsalstjänster [(datacentertjänster)] som avses i huvudsaken ska anses utgöra sådana tjänster som anknyter till en fastighet där platsen för tillhandahållandet av tjänsterna är den plats där fastigheten är belägen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

- 26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor för att få klarhet i hur mervärdesskattedirektivet ska tolkas inom ramen för en tvist som rör den skattemässiga behandlingen av ett tillhandahållande av tjänster som den hänskjutande domstolen själv har betecknat som ”maskinsalstjänster [(datacentertjänster)]”.
- 27 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande innehåller dessa tjänster flera delar som, såsom har påpekats i punkterna 16–18 i denna dom, består i dels att tjänsteleverantören till sina kunders förfogande ställer apparatskåp utrustade med en dörr som kan låsas, i vilka dessa kunder kan installera sina servrar, dels att leverantören tillhandahåller elektricitet och olika tjänster för att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, när det bland annat gäller fukt och temperatur.
- 28 Av EU-domstolens praxis framgår att när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar ska det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det, från ett mervärdesskatteperspektiv, rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 29 Ett tillhandahållande ska anses vara ett enda tillhandahållande, bland annat, när en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och den andra eller de andra tjänsterna utgör en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig,

utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

- 30 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande, bland annat av de ställda frågornas lydelse, att den hänskjutande domstolen anser att de olika delarna i det tillhandahållande av datacentertjänster som är aktuellt i det nationella målet utgör ett enda tillhandahållande där ställandet av apparatskåpen till kundernas förfogande utgör den huvudsakliga tjänsten och tillhandahållandet av elektricitet och tjänster för att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden anses som underordnad denna huvudsakliga tjänst.
- 31 Enligt EU-domstolens fasta praxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 mars 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 32 De frågor som ställts av den hänskjutande domstolen ska således besvaras utifrån den premiss som den hänskjutande domstolen har fastställt, nämligen att tillhandahållandet av den datacentertjänst som är aktuell i det nationella målet utgör ett enda tillhandahållande där ställandet av apparatskåpen till kundernas förfogande utgör den huvudsakliga tjänsten.

Den första frågan

- 33 Enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. EU-domstolen har nämligen till uppgift att tolka samtliga bestämmelser i unionsrätten som behövs för att de nationella domstolarna ska kunna avgöra de mål som är anhängiga vid dem, även om dessa bestämmelser inte är uttryckligen angivna i de frågor som dessa domstolar har ställt (dom av den 12 mars 2020, Caisse d'assurance vieillesse et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, punkt 39).
- 34 Även om den hänskjutande domstolen i förevarande fall formellt sett har begränsat sin första fråga till att avse tolkningen av artiklarna 13b och 31a i genomförandeförordningen, i vilka begreppen "fast egendom" respektive "tjänster med anknytning till fast egendom" definieras i syfte att fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster som är mervärdesskattepliktiga, framgår det av beslutet om hänskjutande att denna fråga i själva verket syftar till att fastställa huruvida artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på den datacentertjänst som leverantören tillhandahållit i det nationella målet. I skälen till detta beslut hänvisas det för övrigt till denna bestämmelse såsom en unionsrättslig bestämmelse som är tillämplig i det nationella målet, och uthyrning av fast egendom omfattas av artikel 31a.2 h i genomförandeförordningen, vilket uttryckligen nämns i nämnda fråga.
- 35 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att datacentertjänster, där tjänsteleverantören ställer apparatskåp i ett datacenter till sina kunders förfogande i syfte att de ska installera sina servrar däri, och där tjänsteleverantören tillhandahåller kunderna varor och underordnade tjänster, såsom elektricitet och olika tjänster för att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, utgör sådan uthyrning av fast egendom som omfattas av undantaget från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse.
- 36 I detta hänseende ska det erinras om att uthyrning av fast egendom är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet.

- 37 De begrepp som beskriver sådana undantag som anges i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet utgör självständiga unionsrättsliga begrepp och måste således ges en enhetlig definition i Europeiska unionen (se, analogt, dom av den 16 oktober 2019, Winterhoff och Eisenbeis, C-4/18 och C-5/18, EU:C:2019:860, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 38 Av domstolens fasta praxis följer vidare att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i denna bestämmelse – inklusive begreppet ”uthyrning av fast egendom” – ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 39 Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de uttryck som används för att definiera undantagen i nämnda artikel ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, analogt, dom av den 16 oktober 2019, Winterhoff och Eisenbeis, C-4/18 och C-5/18, EU:C:2019:860, punkt 45 och där angiven rättspraxis).
- 40 Domstolen har definierat begreppet ”uthyrning av fast egendom” i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet som en rätt som ägaren till fast egendom upplåter till en nyttjanderättshavare att mot betalning och för en avtalad tidsperiod nyttja den fasta egendomen och förhindra att någon annan utövar en sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 18 och där angiven rättspraxis).
- 41 Domstolen har även preciserat att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse kan förklaras med att även om uthyrning av fast egendom är en ekonomisk verksamhet, är den vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde. En sådan verksamhet ska således särskiljas från annan verksamhet som antingen är av industriellt eller kommersiellt slag, eller sådan verksamhet som i högre grad kännetecknas av att en tjänst tillhandahålls än av att egendom endast ställs till förfogande, såsom rätten att nyttja en golfbana, rätten att använda en bro mot att en vägavgift erläggs eller rätten att installera cigarettautomater i en affärslokal (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 19 och där angiven rättspraxis).
- 42 Härav följer att den passiva karaktär som uthyrning av fast egendom har, vilken motiverar att en sådan transaktion undantas från skatteplikt enligt artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, följer av själva transaktionens art och inte av det sätt på vilket nyttjanderättshavaren använder egendomen i fråga (dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 20).
- 43 Domstolen har således slagit fast att undantagets tillämpningsområde inte omfattar en verksamhet som inte enbart utgör ett passivt tillhandahållande av fast egendom utan även innefattar en rad andra kommersiella åtgärder från ägarens sida, såsom övervakning, förvaltning, kontinuerligt underhåll och tillhandahållande av andra anläggningar, vilka medför att uthyrningen av fast egendom inte, annat än under mycket speciella omständigheter, utgör den dominerande aspekten av denna tjänst (dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 44 Det är mot bakgrund av dessa kriterier som domstolen har slagit fast i sin praxis som det ska avgöras huruvida sådana datacentertjänster som de som är aktuella i det nationella målet omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet.
- 45 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den tjänsteleverantör som är aktuell i det nationella målet ställer apparatskåp till förfogande för sina kunder, i vilka de kan installera eller låta leverantören installera sina servrar, och att leverantören, som en underordnad del, även

tillhandahåller elektricitet och olika tjänster för att säkerställa användningen, eller rentav underhållet, av serverna under optimala förhållanden. Det framgår även att kunderna inte kan få tillgång till det apparatskåp som har tilldelats dem förrän de har erhållit nycklarna till skåpet från tredje man mot uppvisande av en identitetshandling i kontrollsyfte.

- 46 Under dessa omständigheter, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, förefaller tillhandahållaren av de tjänster som är i fråga i det nationella målet inte begränsa sig till att passivt ställa en yta eller en plats till förfogande för sina kunder på så sätt att de garanteras en rätt att ta den i besittning som om de var ägare till den och därmed utestänga alla andra personer från att komma i åtnjutande av en sådan rätt. I synnerhet finns det inget som tyder på att tjänsteleverantörens kunder skulle ha rätt att kontrollera eller begränsa tillträdet för den del av byggnaden där apparatskåpen är installerade.
- 47 När det gäller frågan huruvida apparatskåpen i sig kan anses utgöra fast egendom som hyrs ut, ska det påpekas att det i artikel 13b i genomförandeförordningen, som syftar till att precisera begreppet "fast egendom" vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet, bland annat föreskrivs, i leden c och d, att begreppet omfattar "[v]arje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar", respektive, "[v]arje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras".
- 48 I förevarande fall framgår det emellertid dels att apparatskåpen inte på något sätt ingår som en integrerad del av den byggnad i vilken de är installerade, eftersom byggnaden inte utan dessa skulle anses vara "ofullständig", dels att dessa apparatskåp, som endast skruvats fast i marken och således kan flyttas utan att byggnaden förstörs eller förändras, inte heller är "varaktigt" installerade. Av detta följer att sådana apparatskåp inte förefaller kunna kvalificeras som fast egendom som kan vara föremål för uthyrning som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 49 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande: Artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att datacentertjänster, där tjänsteleverantören ställer apparatskåp i ett datacenter till sina kunders förfogande i syfte att de ska installera sina servrar däri, och där tjänsteleverantören tillhandahåller kunderna varor och underordnade tjänster, såsom elektricitet och olika tjänster för att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, inte utgör sådan uthyrning av fast egendom som omfattas av undantaget från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, när, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, dels leverantören inte passivt ställer en yta eller en plats till sina kunders förfogande på så sätt att de garanteras en rätt att ta den i besittning som om de var ägare till den, dels apparatskåpen inte ingår som en integrerad del av den byggnad i vilken de är installerade och inte heller är varaktigt installerade i byggnaden.

Den andra frågan

- 50 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 47 i mervärdesskattedirektivet och artikel 31a i tillämpningsförordningen ska tolkas så, att datacentertjänster där tjänsteleverantören ställer apparatskåp i ett datacenter till sina kunders förfogande i syfte att de ska installera sina servrar däri, och där tjänsteleverantören tillhandahåller kunderna varor och underordnade tjänster, såsom elektricitet och olika tjänster som syftar till att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, utgör tjänster med anknytning till fast egendom i den mening som avses i dessa bestämmelser.

- 51 I detta hänseende ska det erinras om att artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet innehåller en allmän regel för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster, medan artiklarna 46–59a innehåller ett antal särskilda anknytningskriterier (dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 20).
- 52 Syftet med samtliga dessa bestämmelser är att förhindra dels behörighetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 30 april 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 53 Syftet med att fastställa platsen för den skattemässiga anknytningen för ett tillhandahållande av tjänster och avgränsa medlemsstaternas befogenhet är således att upprätta en rationell fördelning av respektive tillämpningsområde för nationella mervärdesskattelagstiftningar, genom att på ett enhetligt sätt bestämma platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 april 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 54 Det framgår av domstolens fasta praxis att artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet inte har något företräde framför artiklarna 46–59a däri. Den fråga som ska ställas i varje situation är om den aktuella situationen omfattas av något av de fall som nämns i artiklarna 46–59a i direktivet. Om så inte är fallet omfattas situationen av artiklarna 44 och 45 (dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 55 Artikel 47 i mervärdesskattedirektivet ska således inte anses utgöra ett undantag från en allmän regel vilket ska tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 19, dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 22, samt dom av den 8 maj 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, punkt 25).
- 56 I förevarande fall ska det fastställas huruvida ett tillhandahållande av datacentertjänster, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, ska anses ha anknytning till fast egendom i den mening som avses i denna bestämmelse, i vilket fall platsen för tillhandahållandet därmed ska vara den plats där den fasta egendomen är belägen.
- 57 I detta hänseende konstaterar domstolen inledningsvis att även om datacentertjänster inte ingår bland de tjänster som räknas upp i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet, är denna uppräkningslista inte uttömmande, vilket framgår av det föregående ordet ”däribland”.
- 58 Såsom Europeiska kommissionen med rätta har påpekat i sitt skriftliga yttrande framgår det emellertid tydligt av de tjänster som uttryckligen nämns i denna bestämmelse att endast tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom kan omfattas av tillämpningsområdet för nämnda bestämmelse.
- 59 Domstolen har i detta avseende slagit fast att för att en tjänst ska anses ha samband med fast egendom, i den mening som avses i samma bestämmelse, måste tjänsten ha samband med en uttryckligen bestämd fastighet och föremålet för tjänsten vara själva den fasta egendomen. Detta är bland annat fallet när en uttryckligen specificerad fast egendom måste betraktas som en förutsättning för en tjänst på så sätt att den är en central och absolut nödvändig del av tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punkterna 34 och 35).
- 60 Denna rättspraxis har i huvudsak kodifierats i artikel 31a.1 a och b i genomförandeförordningen, där det anges att tjänster med anknytning till fast egendom, i den mening som avses i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet, endast omfattar tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till en fast egendom, vilket är fallet dels om tjänsterna härrör från fast egendom och egendomen utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten samt är central och absolut nödvändig för den tjänst som

tillhandahålls, dels om tjänsterna tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen. Såsom uttryckligen framgår av artikel 31a.2 h jämförd med artikel 31a.3 b i genomförandeförordningen kan uthyrning av fast egendom för lagring av varor inte anses utgöra en tjänst med anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 47 i nämnda direktiv, om ingen specifik del av egendomen har anvisats för kundens exklusiva utnyttjande.

- 61 I detta avseende framgår det av beslutet om hänskjutande att i förevarande fall, såsom redan har påpekats i punkterna 45, 46 och 48 ovan, har kunder som använder sig av de i det nationella målet aktuella datacentertjänsterna inte någon exklusiv nyttjanderätt till den del av byggnaden där apparatskåpen har installerats. För det första kan de nämligen inte få tillgång till det apparatskåp som har tilldelats dem förrän de har erhållit nycklarna till skåpet från tredje man mot uppvisande av en identitetshandling i kontrollsyfte. För det andra förefaller dessa kunder inte ha rätt att kontrollera eller begränsa användningen av den berörda delen av byggnaden. För det tredje kan apparatskåpet inte i sig kvalificeras som fast egendom.
- 62 Det framgår således inte att de villkor under vilka serverna inhyses motsvarar dem som krävs enligt artikel 47 i mervärdesskattedirektivet och artikel 31a i tillämpningsförordningen för att de datacentertjänster som är aktuella i det nationella målet ska kunna anses ha anknytning till fast egendom, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 63 Den andra frågan ska följaktligen besvaras enligt följande: Artikel 47 i mervärdesskattedirektivet och artikel 31a i tillämpningsförordningen ska tolkas så, att datacentertjänster där tjänsteleverantören ställer apparatskåp i ett datacenter till sina kunders förfogande i syfte att de ska installera sina servrar däri, och där tjänsteleverantören tillhandahåller kunderna varor och underordnade tjänster, såsom elektricitet och olika tjänster som syftar till att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, inte utgör tjänster med anknytning till fast egendom i den mening som avses i dessa bestämmelser, när dessa kunder inte, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, åtnjuter någon exklusiv nyttjanderätt till den del av byggnaden där apparatskåpen har installerats.

Rättegångskostnader

- 64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 135.1 l i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, ska tolkas så, att datacentertjänster, där tjänsteleverantören ställer apparatskåp i ett datacenter till sina kunders förfogande i syfte att de ska installera sina servrar däri, och där tjänsteleverantören tillhandahåller kunderna varor och underordnade tjänster, såsom elektricitet och olika tjänster för att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, inte utgör sådan uthyrning av fast egendom som omfattas av undantaget från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, när, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, dels leverantören inte passivt ställer en yta eller en plats till sina kunders förfogande på så sätt att de garanteras en rätt att ta den i besittning som om de var ägare till den, dels apparatskåpen inte ingår som en integrerad del av den byggnad i vilken de är installerade och inte heller är varaktigt installerade i byggnaden.**

- 2) Artikel 47 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8 och artikel 31a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013, ska tolkas så, att datacentertjänster där tjänsteleverantören ställer apparatskåp i ett datacenter till sina kunders förfogande i syfte att de ska installera sina servrar däri, och där tjänsteleverantören tillhandahåller kunderna varor och underordnade tjänster, såsom elektricitet och olika tjänster som syftar till att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, inte utgör tjänster med anknytning till fast egendom i den mening som avses i dessa bestämmelser, när dessa kunder inte, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, åtnjuter någon exklusiv nyttjanderätt till den del av byggnaden där apparatskåpen har installerats.

Underskrifter