

Vec C-215/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

8. marec 2019

Vnútroštátny súd:

Korkein hallinto-oikeus

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

5. marec 2019

Odvolať:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Predmet konania vo veci samej

Daň z pridanej hodnoty – Prenájom nehnuteľného majetku – Služby súvisiace s nehnuteľným majetkom – Služby dátového centra – Smernica 2006/112/ES – Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

V právnej veci ide o výklad článku 47 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj článku 13b a 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „vykonávacie nariadenie“), v znení vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb.

Podľa Arvonlisäverolaki (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „AVL“) daňový úrad na písomnú žiadosť vydá predbežné rozhodnutie o tom, ako sa má zákon uplatniť na transakciu žiadateľa.

Právoplatné predbežné rozhodnutie sa na žiadosť osoby, ktorej je určené, musí považovať za záväzné počas obdobia, pre ktoré bolo vydané. Predbežné rozhodnutie, ktoré daňový úrad vydal na základe AVL pre oblasť zdanenia daňou z pridanej hodnoty, možno napadnúť žalobou na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko). Proti jeho rozsudku možno podať opravný prostriedok na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko), pokiaľ ho tento súd povolil. Právo podať opravný prostriedok majú žiadateľ o predbežné rozhodnutie a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Úrad na ochranu práv príjemcov dane, Fínsko).

V prejednávacom konaní A Oy podala žiadosť na daňový úrad o vydanie predbežného rozhodnutia. Predbežné rozhodnutie daňového úradu napadla A Oy žalobou na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki). Správny súd vyhovel žalobe spoločnosti. Úrad na ochranu práv príjemcov dane požiadal o pripustenie opravného prostriedku a rozhodnutie správneho súdu napadol opravným prostriedkom na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko).

Prejudiciálne otázky

1. Majú sa články 13b a 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice

2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v znení vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, vykladať v tom zmysle, že služby dátového centra typu, o aký ide vo veci samej, v rámci ktorých podnikateľ poskytuje svojim klientom serverové skrine v dátovom centre na umiestnenie serverov, vrátane doplnkových služieb, sa majú považovať za prenájom nehnuteľného majetku?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku: Majú sa článok 47 smernice o DPH 2006/112/ES a článok 31a vyššie uvedeného vykonávacieho nariadenia vykladať v tom zmysle, že služby dátového centra typu, o aký ide vo veci samej, sa majú považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom, pričom miestom poskytovania služieb je miesto, kde sa nehnuteľný majetok nachádza?

Uvedené predpisy práva Únie

Článok 47 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Článok 13b a 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v znení vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb

Uvedená judikatúra Súdneho dvora

Rozsudok z 27. júna 2013, C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, ECLI:EU:C:2013:434, body 34 až 38

Uvedené vnútroštátne predpisy

Smernica o DPH, a pred ňou účinná šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, bola vo Fínsku prebratá zákonom o dani z pridanej hodnoty z 30. decembra 1993, 1501/1993, konsolidované znenie, ktorý nadobudol účinnosť 1. júna 1994 (nižšie v zátvorkách sú uvedené čísla novelizácií, na ktorých sa zakladajú znenia právnych predpisov relevantné počas obdobia, pre ktoré bolo predbežné rozhodnutie vydané).

Podľa § 1 ods. 1 bodu 1 AVL sa z predaja tovaru a poskytovania služieb, ktorý sa vo Fínsku uskutočňuje v rámci hospodárskej činnosti, odvádza štátu daň z pridanej hodnoty.

Podľa § 27 ods. 1 AVL daň sa neodvádza z predaja nehnuteľného majetku alebo z poskytovania nájmu alebo prenájmu priestorov, vecného bremena alebo iného porovnateľného práva k nehnuteľnému majetku. Podľa odseku 2 tohto paragrafu daň sa neodvádza ani z postúpenia elektriny, plynu, tepla, vody alebo porovnateľného tovaru, ak sa toto postúpenie vykoná v súvislosti s poskytnutím užívacieho práva k nehnuteľnému majetku oslobodeného od dane.

Nehnuteľným majetkom podľa § 28 AVL (1064/2016) je nehnuteľný majetok v zmysle definície v článku 13b vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011/ES, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Podľa § 65 AVL (505/2014) služba poskytnutá podnikateľovi, ktorý koná ako taký, sa považuje za predanú vo Fínsku, ak je poskytnutá stálej prevádzkarni kupujúceho nachádzajúcej sa vo Fínsku, pokiaľ nie je neskôr ustanovené inak. Ak sa takáto služba neposkytuje prevádzkarni, považuje sa za predanú vo Fínsku, ak sa sídlo hospodárskej činnosti kupujúceho nachádza vo Fínsku.

Podľa § 67 ods. 1 AVL (1064/2016) služby súvisiace s nehnuteľným majetkom sa považujú za predané vo Fínsku, ak sa nehnuteľný majetok nachádza vo Fínsku. Podľa odseku 2 tohto paragrafu za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom sa považujú okrem iného služby znalcov a realitných agentov, ubytovacie služby, poskytovanie užívacích práv k nehnuteľnému majetku, ako aj stavebné služby.

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 *Žiadosť o vydanie predbežného rozhodnutia podaná na daňový úrad*
- 2 Spoločnosť A Oy (ďalej len „spoločnosť“) je celoštátnym prevádzkovateľom mobilných telekomunikačných sietí. Medzi činnosti spoločnosti patrí aj rozvoj telekomunikačných sietí a sieťovej infraštruktúry.
- 3 Spoločnosť ponúka svojim klientom – tuzemským a zahraničným subjektom v oblasti informačných technológií – služby dátového centra. Klienti spoločnosti používajú im patriace servery, aby poskytovali prenos dát svojim vlastným klientom. Servery sú umiestnené v dátových centrách, ktoré majú k dispozícii potrebný prenos dát a v ktorých je presne upravená okrem iného vlhkosť vzduchu a teplota v záujme podpory funkčnosti serverov. Predpokladom fungovania prístrojov klientov je, aby pre prístroje nachádzajúce sa v serverových skrinách bolo zabezpečené klimatizované prostredie.
- 4 Medzi služby dátového centra poskytované spoločnosťou patrí uzamykateľná serverová skriňa, elektrina, ako aj sprístupnenie čo najoptimálnejšieho funkčného prostredia pre používanie servera. Medzi služby súvisiace s funkčným prostredím patrí okrem iného sledovanie teploty a vlhkosti vzduchu priestoru, kde sa server nachádza, chladenie, sledovanie výpadkov prívodu elektrického prúdu, požiarneho alarm v prístrojových skrinkách na účely rozpoznania prípadného vzniku požiaru,

ako aj elektronická kontrola vstupu. Spoločnosť má okrem toho na starosti všeobecné upratovacie služby a výmenu svietidiel.

- 5 Serverové skrine sú umiestnené na nehnuteľnom majetku, ktorý má v nájme spoločnosť a na ktorom zriadila viaceré serverové skrine. Pokiaľ ide o rozmery, serverové skrine majú výšku 2 metre, šírku 80 centimetrov a hĺbku 1 meter. Serverové skrine sú ukotvené k zemi. Klienti spoločnosti uschovávajú v prístrojových skrinkách svoje vlastné prístroje. Prístroje sú do skriniek priskrutkované a možno ich v priebehu niekoľkých minút vymontovať. Prístroje vážia 2 až 300 kg a váha celej skrine vrátane prístroja je 20 až 500 kg.
- 6 Klienti nemajú ku svojej serverovej skrini vlastný kľúč, namiesto toho je v priestoroch strážna služba 24 hodín denne. Klient po predložení preukazu totožnosti dostane kľúč, ktorým získa prístup ku svojej serverovej skrini. Spoločnosť nemá oprávnenie na prístup do serverovej skrine klienta.
- 7 Spoločnosť a klient uzatvorili v zmluve osobitnú dohodu o prenájme serverovej skrine a o elektrickom prúde odpočítavanom podľa spotreby. Vo faktúre sa však obe položky uvádzajú bez rozpisu v rámci jednej sumy. Podiel elektrického prúdu a prevodu prúdu na poskytnutej službe predstavuje približne jednu tretinu. Odpočítava sa mesačne.
- 8 Ako osobitnú službu si môže klient kúpiť u spoločnosti okrem iného údržbu prístrojov, ako napríklad vynulovanie prístrojov alebo zapojenie káblov. Za poplatok je možné dokúpiť si u spoločnosti aj montáž prístroja v serverovej skrini. Túto službu využívajú najmä zahraniční klienti. Klienti si u spoločnosti často kupujú aj iné služby za poplatok, napríklad servisné služby.
- 9 *Predbežné rozhodnutie daňového úradu z 27. februára 2017 pre obdobie od 27. februára 2017 do 31. decembra 2018*
- 10 Daňový úrad v predbežnom rozhodnutí vydanom spoločnosti konštatoval, že v prípade vyššie opísaného predaja celkovej služby nejde o predaj služby v zmysle ustanovenia o krajine predaja v § 65 AVL, ale o predaj služby súvisiacej s nehnuteľným majetkom podľa § 67 AVL, ktorý krajinu predaja určuje na základe miesta, kde sa nehnuteľný majetok nachádza.
- 11 Daňový úrad vo svojom rozhodnutí zastával názor, že prenájom miesta potrebného pre server patriaci klientovi predstavuje hlavnú službu vyššie opísanej celkovej služby a vzhľadom na poskytnuté služby je ústredný a podstatný. Ide preto o prenechanie užívacieho práva k nehnuteľnému majetku uvedené v § 27 AVL a o službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom v zmysle § 67 AVL, pričom krajina predaja tejto služby sa určuje podľa § 67 AVL.
- 12 *Rozhodnutie Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki) z 27. októbra 2017*
- 13 *A Oy napadla rozhodnutie daňového úradu na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki).*

- 14 *Spoločnosť* navrhovala, aby súd zrušil rozhodnutie daňového úradu a vydal nové predbežné rozhodnutie, v ktorom konštatuje, že v prípade opísanej celkovej služby ide o predaj služby v zmysle ustanovenia o krajine predaja v §65 AVL.
- 15 *Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki)* vyhovel návrhu spoločnosti, rozhodnutie daňového úradu zrušil a prostredníctvom nového predbežného rozhodnutia konštatoval, že v prípade uvedenej celkovej služby ide o predaj služby v zmysle § 65 AVL. *Hallinto-oikeus (Správny súd)* vo svojom rozhodnutí odkázal na ustanovenia § 28, 65 a § 67 ods. 1 AVL, na článok 47 smernice o DPH a na články 13b a 31a vykonávacieho nariadenia ako na uplatnené právne normy, ako aj na rozsudok Súdneho dvora vo veci *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12.
- 16 Podľa *Hallinto-oikeus (Správny súd)* treba vo veci rozhodnúť, či sa má opísaná služba dátového centra považovať za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom, na ktorej predaj sa vzťahuje ustanovenie o krajine predaja v § 67 AVL.
- 17 *Hallinto-oikeus (Správny súd)* vo svojom rozhodnutí zastával názor, že serverové skrine určené pre servery klientov, aj keď sú ukotvené v podlahe, možno premiestniť bez zničenia alebo zmeny budovy alebo stavby v zmysle článku 13b písm. d) vykonávacieho nariadenia, aj keď sú prinitované k zemi. Serverové skrine preto nie sú nehnuteľným majetkom v zmysle vykonávacieho nariadenia.
- 18 Podľa *Hallinto-oikeus (Správny súd)* klient nie je držiteľom žiadnej časti budovy, ktorá tvorí dátové centrum, ale má iba možnosť používať serverovú skriňu nachádzajúcu sa v dátovom centre za optimálnych podmienok. Spoločnosť pod označením služby dátového centra predáva svojim klientom celkovú službu vzťahujúcu sa na umiestnenie serverov klientov, pričom hlavná služba spočíva v tom, aby sa klientovi poskytlo čo najlepšie funkčné prostredie vzhľadom na fungovanie serveru.
- 19 Za týchto okolností vyššie opísanú celkovú službu nemožno považovať za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom. Na predaj služby sa má preto uplatniť ustanovenie o krajine predaja v § 65 AVL.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 20 *Úrad na ochranu práv príjemcov dane* vo svojom oprávnom prostriedku podanom na *Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd)* navrhoval, aby súd zrušil rozhodnutie *Hallinto-oikeus (Správny súd)*, a aby rozhodol o právoplatnosti predbežného rozhodnutia daňového úradu, podľa ktorého v prípade celkovej služby poskytnutej spoločnosťou ide o prenechanie užívacieho práva k nehnuteľnému majetku v zmysle § 27 AVL, resp. subsidiárne o predaj služby súvisiacej s nehnuteľným majetkom v zmysle § 67 AVL.
- 21 *Úrad na ochranu práv príjemcov dane* ako odôvodnenie uviedol, že serverové skrine umiestnené v budove sú súčasťou nehnuteľného majetku v zmysle článku

13b písm. c) vykonávacieho nariadenia, bez ktorých je dátové centrum vzhľadom na jeho funkčný zámer neúplné. Serverové skrine možno v budove umiestniť tak, aby ich bolo možné premiestniť a vymeniť. Vzhľadom na článok 13b písm. c) vykonávacieho nariadenia je irelevantné, či súčasti nehnuteľného majetku, v tomto prípade serverové skrine, možno premiestniť bez zničenia alebo zmeny budovy alebo stavby.

- 22 *Úrad na ochranu práv príjemcov dane* ďalej zastával názor, že bez ohľadu na to, či je celková služba poskytovaná spoločnosťou definovaná ako prenájom nehnuteľného majetku alebo ako iná služba, v prípade poskytovania služby spoločnosti ide o službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom, pričom miestom poskytovania služieb je miesto, kde sa nehnuteľný majetok nachádza, t. j. dátové centrum.
- 23 Nehnutel'ný majetok, t. j. serverová skriňa dátového centra, tvorí podľa *úradu na ochranu práv príjemcov dane* neoddeliteľnú súčasť celkovej služby poskytovanej spoločnosťou. Nehnutel'ný majetok je ústredným a podstatným prvkom poskytovanej služby. Službu nie je možné poskytovať bez nehnuteľného majetku, na ktorom sa zakladá, čo je dôkazom toho, že služba sa poskytuje so zreteľom na určitý nehnuteľný majetok. Celková služba poskytovaná spoločnosťou je odvodená od nehnuteľného majetku, lebo sa používa na poskytovanie služby a tvorí najdôležitejšiu a relevantnú súčasť poskytnutia plnenia. Medzi službou a nehnuteľným majetkom je preto priama súvislosť a ide o službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom.
- 24 *Spoločnosť* pred Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) uviedla, že priestory prenajaté na činnosť dátového centra boli pôvodne postavené na iné účely. Priestory boli neskôr prispôbené účelu dátového centra a po uplynutí zmluvy o nájme ich možno ľahko vrátiť do pôvodného stavu.
- 25 *Spoločnosť* zastáva názor, že serverové skrine nachádzajúce sa v dátovom centre nemožno považovať za súčasti pevne spojené s budovou. Budova je bez prístrojových skriniek takisto úplná. Služby dátového centra sú špeciálnou činnosťou vykonávanou na nehnuteľnom majetku. Serverové skrine slúžia činnosti dátového centra vykonávanej spoločnosťou, t. j. ide o prístroje slúžiace na špeciálnu činnosť. Prístroje takéhoto druhu by boli súčasťou nehnuteľného majetku iba v prípade, ak by neboli premiestniteľné bez zničenia alebo zmeny samotnej budovy. Serverové skrine možno premiestniť bez toho, aby sa zničila samotná budova alebo skriňa.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 26 Vo veci treba rozhodnúť, či serverové skrine súvisiace so službami dátového centra poskytovanými spoločnosťou treba považovať za nehnuteľný majetok v zmysle článku 13b vykonávacieho nariadenia. V prípade zápornej odpovede na túto otázku treba navyše rozhodnúť, či služby dátového centra poskytované spoločnosťou treba považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom

v zmysle článku 47 smernice o DPH, pričom miestom poskytovania služieb je miesto, kde sa nehnuteľný majetok nachádza. Pri posúdení naposledy uvedenej otázky treba zohľadniť aj článok 31a vykonávacieho nariadenia, ktorý upravuje, v ktorých prípadoch sa majú služby považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom.

- 27 Hallinto-oikeus (Správny súd) v napadnutom rozhodnutí zastával názor, že serverové skrine súvisiace so službami dátového centra poskytovanými spoločnosťou nepredstavujú nehnuteľný majetok v zmysle článku 13b vykonávacieho nariadenia. Hallinto-oikeus (Správny súd) navyše zastáva názor, že služby dátového centra poskytované spoločnosťou sa nepovažujú za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 31a vykonávacieho nariadenia.
- 28 Úrad na ochranu práv príjemcov dane na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) napadol výklad správneho súdu týkajúci sa ustanovení, na ktoré rozhodnutie odkazuje. Podľa úradu na ochranu práv príjemcov dane serverové skrine sú nehnuteľným majetkom a v prípade služieb dátového centra poskytovaných spoločnosťou ide o služby súvisiace s nehnuteľným majetkom, pričom miestom poskytovania služieb je miesto, kde sa nehnuteľný majetok nachádza.
- 29 Pre Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) nie je známe žiadne prejudiciálne rozhodnutie Súdneho dvora týkajúce sa uplatnenia článku 47 smernice o DPH, ako aj článkov 13b a 31a vykonávacieho nariadenia na vyššie opísanú činnosť určitej spoločnosti. Z vyššie uvedeného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-155/12 podľa Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) nevyplýva priama odpoveď na otázku, o ktorú ide v prejednávanej veci.