

Predmet C-215/19

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

8. ožujka 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Korkein hallinto-oikeus (Finska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

5. ožujka 2019.

Žalitelj:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Predmet glavnog postupka

PDV – Iznajmljivanje nepokretne imovine – Isporuca usluga povezanih s nepokretnom imovinom – Usluga podatkovnog centra – Direktiva 2006/112/EZ – Provedbena uredba (EU) br. 282/2011

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

U predmetu je riječ o tumačenju članka 47. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i članaka 13.b i 31.a Provedbene uredbe (EU) br. Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga.

U skladu s Arvonlisäverolakijem (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZPDV), porezna uprava na pisani zahtjev izdaje prethodno porezno mišljenje o primjeni zakona na promet podnositelja zahtjeva.

Pravomoćno prethodno porezno mišljenje smatra se na zahtjev adresata obvezujućim u pogledu razdoblja za koje je izdano. Odluka porezne uprave o oporezivanju PDV-om koja je donesena na temelju ZPDV-a može se osporavati pred Helsingin hallinto-oikeusom (Upravni sud u Helsinkiju, Finska). Protiv odluke upravnog suda može se Korkein hallinto-oikeusu (Vrhovni upravni sud, Finska) podnijeti žalba ako ju taj sud dopusti. Pravo na žalbu imaju podnositelj zahtjeva za prethodno porezno mišljenje i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda, Finska).

A Oy je u predmetu koji je u tijeku podnio poreznoj upravi zahtjev za donošenje prethodnog poreznog mišljenja. Društvo A Oy tužbom je pred Upravnim sudom u Helsinkiju osporavalo prethodno porezno mišljenje porezne uprave. Upravni sud prihvatio je tužbu tog društva. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda) zatražio je da se dopusti žalba te je njome pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud) osporavao odluku upravnog suda.

Prethodna pitanja

1. Treba li članke 13.b i 31.a Provedbene uredbe (EU) br. Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga, tumačiti na način da se usluge podatkovnog centra poput onih iz glavnog postupka, kojima trgovac svojim klijentima nudi ormariće za smještanje poslužitelja, zajedno s dodatnim uslugama, smatraju iznajmljivanjem nepokretne imovine?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo prethodno pitanje: treba li članak 47. Direktive 2006/112/EZ o PDV-u i članak 31.a prethodno navedene provedbene uredbe ipak tumačiti na način da se usluga podatkovnog centra poput one iz glavnog postupka smatra uslugom povezanom s nepokretnom imovinom, čije je mjesto isporuke mjesto gdje se nalazi nepokretna imovina?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 47. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Članci 13.b i 31.a Provedbene uredbe (EU) br. Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga

Navedena sudska praksa Suda

Presuda od 27. lipnja 2013., C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, ECLI:EU:C:2013:434, točke 34. do 38.

Navedene nacionalne odredbe

Direktiva o PDV-u i Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje prenesene su u Finskoj Zakonom o porezu na dodanu vrijednost 30.12.1993/1501 (pročišćeni tekst) koji je stupio na snagu 1. lipnja 1994. (u zagrada su navedeni brojevi izmjena zakona na kojima se temelje odredbe koje su mjerodavne u pogledu razdoblja u kojem je izdano prethodno porezno mišljenje).

U skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom 1. ZPDV-a, državi se plaća PDV za prodaju robe ili usluga u Finskoj u okviru gospodarske djelatnosti.

U skladu s člankom 27. stavkom 1. ZPDV-a, porez se ne plaća za prodaju zemljišta ili dodjelu zakupa, prava stvarne služnosti ili drugog sličnog prava na nepokretnoj imovini. U skladu sa stavkom 2. tog članka, porez se ne plaća ni za puštanje električne energije, plina, topline, vode ili slične robe ako je takvo puštanje u vezi s dodjelom prava korištenja zemljišta.

Nepokretna imovina smatra se u skladu s člankom 28. ZPDV-a (1064/2016) nepokretnom imovinom kako je definirana u članku 13.b Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

U skladu s člankom 65. ZPDV-a (505/2014) smatra se da je usluga koja je pružena trgovcu koji posluje kao takav prodana u Finskoj ako se pruža stalnoj poslovnoj jedinici kupca u Finskoj, osim ako je drukčije propisano u daljnjem dijelu teksta. Ako se takva usluga ne pruža stalnoj poslovnoj jedinici, smatra se da je prodana u Finskoj ako se poslovni nastan kupca nalazi u Finskoj.

U skladu s člankom 67. stavkom 1. ZPDV-a (1064/2016), smatra se da su usluge povezane s nepokretnom imovinom prodane u Finskoj ako se nekretnina nalazi u Finskoj. Uslugama povezanim s nepokretnom imovinom smatraju se u skladu sa stavkom 2. tog članka, među ostalim, usluge stručnjaka u poslovima s nekretninama i agenata za prodaju nekretnina, usluge smještaja, dodjela prava korištenja zemljišta i građevinski radovi.

Kratak prikaz činjenica i postupka

- 1 *Zahtjev poreznoj upravi za izdavanje prethodnog poreznog mišljenja*

- 2 Društvo A Oy (u daljnjem tekstu također: društvo) jest nacionalni mrežni operator za bežične telekomunikacijske mreže. U djelatnost društva spada i razvoj telekomunikacijskih mreža i mrežne infrastrukture.
- 3 Svojim klijentima, domaćim i stranim akterima iz IT sektora, društvo nudi usluge podatkovnog centra. Klijenti društva upotrebljavaju svoje poslužitelje kako bi svojim klijentima nudili upotrebu podatkovnih veza. Poslužitelji su smješteni u podatkovnim centrima koji imaju potrebne podatkovne veze i u kojima se precizno održavaju vlažnost zraka i temperatura kako bi se postigla bolja uporaba poslužiteljâ. Klimatizirano okruženje uređaja smještenih u ormariće za uređaje preduvjet je za funkcioniranje uređaja klijenata.
- 4 Usluga podatkovnog centra koju nudi društvo uključuje ormarić za uređaje koji se može zaključati, električnu energiju i osiguravanje optimalnog okruženja za uporabu poslužiteljâ. Usluge povezane s okruženjem za uporabu uključuju, među ostalim, praćenje temperature i vlažnosti zraka u prostoriji s poslužiteljima, hlađenje, praćenje prekida napajanja električnom energijom, detektore dima u ormarićima za uređaje radi otkrivanja eventualnih zapaljenja uređaja te elektroničku kontrolu pristupa. Osim toga, društvo je odgovorno, među ostalim, za opću higijenu prostora i zamjenu žarulja.
- 5 Ormarići za uređaje smještaju se na nepokretnom dobru koje društvo iznajmljuje i na kojem je postavilo više ormarića za uređaje. Ormarići za opremu visoki su dva metra, široki 80 cm i duboki jedan metar. Ormarići za opremu pričvršćeni su vijcima za pod. Klijenti društva smještaju u ormariće za uređaje vlastite uređaje. Uređaji su vijcima spojeni s ormarićima te se za nekoliko minuta mogu izvaditi. Uređaji su teški 2 – 300 kg, a težina čitavog ormarića, zajedno s uređajima, iznosi 20 – 500 kg.
- 6 Klijenti nemaju vlastiti ključ svojeg ormarića, ali u prostorijama postoji 24-satna zaštitarska služba. Klijent dobiva ključ za pristup svojem ormariću po predočenju svoje osobne iskaznice. Društvo nema pravo ulaziti u klijentov ormarić za uređaje.
- 7 Ugovorom su društvo i klijent ugovorili posebna utanačenja o iznajmljivanju ormarića za uređaje i uporabi električne energije, koja se obračunava prema potrošnji. Međutim, oboje je na računu obračunano pod jednim iznosom, bez raščlambe. Udio električne energije i prijenosa električne energije u usluzi iznosi otprilike jednu trećinu. Obračun se radi na mjesečnoj razini.
- 8 Klijent može kao zasebnu uslugu kupiti od društva, među ostalim, održavanje opreme, kao što je resetiranje uređajâ ili priključivanje kabela. Uz dodatnu naknadu može se od društva naručiti i montaža uređaja u ormarić. Ta se usluga osobito pruža stranim klijentima. Klijenti često od društva naručuju i druge usluge uz dodatnu naknadu, kao što su usluge održavanja.
- 9 *Prethodno porezno mišljenje od 27. veljače 2017. za razdoblje od 27. veljače 2017. do 31. prosinca 2018.*

- 10 Porezna uprava je u prethodnom poreznom mišljenju izdanom društvu utvrdila da se u slučaju prethodno opisane prodaje ukupne usluge ne radi o prodaji usluge u smislu odredbe o državi prodaje iz članka 65. ZPDV-a, nego o prodaji usluge povezane s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 67. ZPDV-a, pri čemu se država prodaje određuje na temelju mjesta gdje se nalazi nepokretna imovina.
- 11 Porezna uprava smatrala je u svojoj odluci da iznajmljivanje mjesta za potrebno smještanje klijentovog poslužitelja predstavlja glavnu uslugu u okviru prethodno opisane ukupne usluge te da je središnji i bitan dio pruženih usluga. Stoga se prema njezinom mišljenju radi o prijenosu prava korištenja zemljišta iz članka 27. ZPDV-a i usluzi povezanoj s nepokretnom imovinom u smislu članka 67. ZPDV-a, u pogledu koje se država prodaje određuje u skladu s člankom 67. ZPDV-a.
- 12 *Odluka Upravnog suda u Helsinkiju od 27. listopada 2017.*
- 13 Društvo A Oy osporavalo je pred Upravnim sudom u Helsinkiju odluku porezne uprave.
- 14 Društvo je zatražilo da se ukinе odluka porezne uprave i izda novo prethodno porezno mišljenje u kojem bi se navelo da se u slučaju opisane ukupne usluge radi o prodaji usluge u smislu odredbe o državi prodaje iz članka 65. ZPDV-a.
- 15 Upravni sud u Helsinkiju prihvatio je tužbu društva, ukinuo odluku porezne uprave te je novim prethodnim poreznim mišljenjem utvrdio da se u slučaju navedene ukupne usluge radi o prodaji usluge u smislu članka 65. ZPDV-a. Upravni sud je u svojoj odluci uputio na odredbe članaka 28. i 65., članka 67. stavka 1. ZPDV-a, članka 47. Direktive o PDV-u, članaka 13.b i 31.a Provedbene uredbe kao primjenjiva pravna pravila te presudu Suda u predmetu C-155/12, *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*.
- 16 Upravni sud smatra da je u pogledu ovog predmeta potrebno odlučiti o tome smatra li se opisana usluga podatkovnog centra uslugom povezanom s nepokretnom imovinom, na čiju se prodaju primjenjuje odredba o državi prodaje iz članka 67. ZPDV-a.
- 17 Upravni sud je u svojoj odluci smatrao da se ormarići za poslužitelje klijenata, čak i ako su vijcima pričvršćeni za pod, ne mogu ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine u smislu članka 13.b točke (d) Provedbene uredbe. Ti ormarići za uređaje, stoga, nisu prema njegovu mišljenju nepokretna imovina u smislu Provedbene uredbe.
- 18 Upravni sud tvrdi da klijent ne posjeduje dio zgrade u kojoj je podatkovni centar nego može tek u optimalnim uvjetima upotrebljavati ormarić za uređaje u podatkovnom centru. Tvrdi da društvo svojim klijentima prodaje pod nazivom usluge podatkovnog centra ukupnu uslugu koja se odnosi na smještanje poslužiteljâ klijenata, čija je glavna usluga osiguravanje što boljeg okruženja za uporabu poslužiteljâ.

- 19 U tim se okolnostima prethodno opisana ukupna usluga ne može prema njegovu mišljenju smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom. Smatra, stoga, da se na prodaju usluge mora primijeniti odredba o državi prodaje iz članka 65. ZPDV-a.

Bitni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 20 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda) zatražio je u svojoj žalbi od Korkein hallinto-oikeusa (Vrhovni upravni sud) da ukine odluku upravnog suda i potvrdi prethodno porezno mišljenje porezne uprave, prema kojem se u slučaju ponuđene ukupne usluge društva radi o prijenosu prava korištenja zemljišta u smislu članka 27. ZPDV-a odnosno, podredno, o prodaji usluge povezane s nepokretnom imovinom u smislu članka 67. ZPDV-a.
- 21 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda) naveo je kao obrazloženje da ormarići za uređaje smješteni u zgradi predstavljaju sastavni dio zgrade u smislu članka 13.b točke (c) Provedbene uredbe, bez kojih je podatkovni centar nepotpun u pogledu svoje namjene. Tvrdi da su ormarići za uređaje smješteni u zgradi na način da se mogu uklanjati i zamijenjivati. S obzirom na članak 13.b točku (c) Provedbene uredbe nije bitno prema njegovu mišljenju mogu li se sastavni dijelovi nepokretne imovine, u ovom slučaju ormarići za uređaje, ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade.
- 22 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda) također smatra da se, neovisno o tome definira li se ukupna usluga koju nudi društvo kao iznajmljivanje nepokretne imovine ili određena druga usluga, u slučaju pružanja usluga društva radi o usluzi povezanoj s nepokretnom imovinom, čije je mjesto isporuke mjesto gdje se nalazi nepokretna imovina, tj. podatkovni centar.
- 23 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda) tvrdi da nepokretna imovina, tj. ormarić za uređaje podatkovnog centra predstavlja neizostavni sastavni dio ukupne usluge koju nudi društvo. Prema njegovu mišljenju, nepokretna imovina središnji je i bitan dio pružene usluge. Tvrdi da nije moguće pružiti uslugu bez odnosne nepokretne imovine, što potvrđuje da se usluga pruža u odnosu na određenu nepokretnu imovinu. Smatra da ukupna usluga koju društvo nudi proizlazi iz nepokretne imovine jer se ona upotrebljava za pružanje usluge te je najvažniji i ključni sastavni dio pružanja usluge. Prema njegovu mišljenju, radi se, stoga, o usluzi izravno povezanoj s nepokretnom imovinom.
- 24 *Društvo* je pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud) tvrdilo da su prostorije koje se iznajmljuju za djelatnost podatkovnog centra prvobitno bile izgrađene u drugu svrhu. Prostorije su naknadno prilagođene potrebama podatkovnog centra te bi se nakon isteka ugovora o zakupu ponovno jednostavno vratile u prvobitno stanje.

- 25 *Društvo* smatra da se ormarići za uređaje u podatkovnom centru ne mogu smatrati ugrađenim sastavnim dijelovima zgrade. Tvrdi da je zgrada potpuna i bez ormarića za uređaje. Prema njegovu mišljenju, usluga podatkovnog centra posebna je djelatnost koja se obavlja na nepokretnoj imovini. Navodi da su ormarići za uređaje služili djelatnosti podatkovnog centra koju obavlja društvo, tj. da se radi o uređajima koji su služili posebnoj djelatnosti. Smatra da bi takvi uređaji bili dio nepokretne imovine isključivo u slučaju da ih se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade. Tvrdi da se ormarići za uređaje mogu ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili ormarića.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 26 U ovom predmetu potrebno je odlučiti o tome smatraju li se ormarići za uređaje povezani s uslugom podatkovnog centra koju nudi društvo nepokretnom imovinom u smislu članka 13.b Provedbene uredbe. Ako je odgovor na to pitanje niječan, potrebno je također odlučiti o tome smatra li se usluga podatkovnog centra koju pruža društvo uslugom povezanom s nepokretnom imovinom u smislu članka 47. Direktive o PDV-u, čije je mjesto isporuke mjesto gdje se nalazi nepokretna imovina. Prilikom razmatranja potonjeg pitanja potrebno je uzeti u obzir i članak 31.a Provedbene uredbe, kojim se uređuju slučajevi u kojima se usluge trebaju smatrati uslugama povezanim s nepokretnom imovinom.
- 27 Upravni sud smatrao je u pobijanoj odluci da ormarići za uređaje povezani s uslugom podatkovnog centra koju nudi društvo ne predstavljaju nepokretnu imovinu u smislu članka 13.b Provedbene uredbe. Upravni sud također smatra da se usluga podatkovnog centra koju nudi društvo ne smatra uslugom povezanom s nepokretnom imovinom u smislu članka 31.a Provedbene uredbe.
- 28 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda) osporava pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud) tumačenje upravnog suda u ovom predmetu u pogledu odredbi na koje se odnosi njegova odluka. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih prihoda) tvrdi da su ormarići za uređaje nepokretna imovina, a da se u slučaju usluge podatkovnog centra koju nudi društvo radi o usluzi povezanoj s nepokretnom imovinom, čije je mjesto isporuke mjesto gdje se nalazi nepokretna imovina.
- 29 Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) nije upoznat s prethodnom odlukom Suda o primjeni članka 47. Direktive o PDV-u te članaka 13.b i 31.a Provedbene uredbe na prethodno opisanu djelatnost društva. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) smatra da iz prethodno navedene odluke Suda u predmetu C-155/12 ne proizlazi izravan odgovor na pitanje na koje se odnosi predmet koji je trenutačno u tijeku.