

C-215/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének 1. §-a alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. március 8.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Korkein hallinto-oikeus (Finnország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. március 5.

Fellebbező:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Az alapeljárás tárgya

Hozzáadottérték-adó – Ingatlan bérbeadása – Ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás – Adatközpont-szolgáltatás – 2006/112/EK irányelv – 282/2011/EU végrehajtási rendelet

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az ügy tárgya a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 47. cikkének, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 13b. és 31a. cikkének értelmezése.

Az Arvonlisäverolaki (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: AVL) szerint az adóhatóság írásbeli kérelem alapján előzetes állásfoglalást ad arról, hogyan kell alkalmazni a törvényt a kérelmező valamely ügyletére.

A jogerős előzetes állásfoglalást a címzettek kérelmére kötelezően alkalmazni kell azon időszak tekintetében, amelyre azt kiadták. Az adóhatóság által az AVL alapján a héával kapcsolatban kiadott előzetes állásfoglalás a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) előtt támadható meg. A közigazgatási bíróság határozatával szemben a Korkein hallinto-oikeushoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) nyújtható be fellebbezés, ha a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) engedélyezte azt. Fellebbezésre az előzetes állásfoglalás iránti kérelmet benyújtó fél és a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal, Finnország) jogosult.

A jelen eljárásban az A Oy előzetes állásfoglalást kért az adóhatóságtól. Az A Oy az adóhatóság előzetes állásfoglalását keresettel támadta meg a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) előtt. A közigazgatási bíróság a társaság keresetének helyt adott. Az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal kérte a fellebbezés engedélyezését, és a közigazgatási bíróság határozata ellen fellebbezést terjesztett elő a Korkein hallinto-oikeusnál (legfelsőbb közigazgatási bíróság).

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

1. Úgy kell-e értelmezni a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet 13b. és 31a. cikkét, hogy ingatlan bérbeadásának minősülnek az alapeljárás alapjául szolgáló olyan adatközpont-szolgáltatások, amelyek esetében valamely szolgáltató – szerverek elhelyezése céljából – egy adatközpontban található szerverszekrényeket kínál ügyfeleinek mellékszolgáltatásokkal együtt?

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott nemleges válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni mindazonáltal a 2006/112/EK héairányelv 47. cikkét és a fent hivatkozott végrehajtási rendelet 31a. cikkét, hogy az alapeljárás alapjául szolgáló adatközpont-szolgáltatás ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelynek esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az ingatlan fekvésének helye?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 47. cikke

A 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi

végrehajtási rendelettel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet 13b. és 31a. cikke

Az Európai Unió Bíróságának hivatkozott ítélezési gyakorlata

2013. június 27-i RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ítélet (C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434) 34–38. pontja

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

A héairányelvet és a korábban hatályos, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet Finnországban az 1994. június 1-jén hatályba lépett, a hozzáadottérték-adóról szóló 30.12.1993/1501. sz. törvény egységes szerkezetbe foglalt változata ültette át (zárójelben megjelölték azon módosító törvények számát, amelyeken a rendelkezéseknek az előzetes állásfoglalás tárgyát képező időszak tekintetében irányadó változatai alapulnak).

Az AVL 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint héát kell fizetni az államnak a Finnországban gazdasági tevékenység keretében teljesített termékértékesítésért és szolgáltatásnyújtásért.

Az AVL 27. §-ának (1) bekezdése szerint adómentes az ingatlan eladása, az ingatlan haszonbérbeadása vagy az ingatlanra vonatkozó helyiségbérleti jog biztosítása, az ingatlanra vonatkozó szolgalmi jog alapítása vagy az ingatlanra vonatkozó más hasonló jog biztosítása. E paragrafus (2) bekezdése szerint adómentes az áram, a gáz, a hő, a víz vagy más hasonló javak átengedése, ha az az ingatlanon fennálló adómentes használati jog biztosításával összefüggésben történik.

Az AVL (1064/2016) 28. §-a szerint ingatlannak minősül a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 282/2011/EU végrehajtási rendelet 13b. cikke szerinti meghatározás értelmében vett ingatlan.

Az AVL (505/2014) 65. §-a szerint a valamely – e minőségében eljáró – szolgáltató részére nyújtott szolgáltatás Finnországban teljesítettnek minősül, ha azt igénybevevőjének Finnországban fekvő telephelye részére nyújtják, kivéve, ha a továbbiakban másban állapodnak meg. Amennyiben az ilyen szolgáltatást nem valamely telephely részére nyújtják, az akkor minősül Finnországban teljesítettnek, ha a szolgáltatás igénybevevője gazdasági tevékenységének székhelye Finnországban található.

Az AVL (1064/2016) 67. §-ának (1) bekezdése szerint az ingatlannal kapcsolatos szolgáltatások Finnországban teljesítettnek minősülnek, ha az ingatlan Finnországban található. E paragrafus (2) bekezdése szerint ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnak minősülnek többek között a szakértői és ingatlanközvetítői szolgáltatások, a szálláshely-szolgáltatások, az ingatlanra vonatkozó használati jogok biztosítása, valamint az építési szolgáltatások.

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 *Az adóhatósághoz benyújtott, előzetes állásfoglalás iránti kérelem*
- 2 Az A Oy (a továbbiakban: társaság) egy vezetékek nélküli telekommunikációs hálózatokat működtető országos hálózatüzemeltető. A társaság tevékenységéhez tartozik ezenkívül a telekommunikációs hálózatok és a hálózatinfrastruktúra fejlesztése.
- 3 A társaság adatközpont-szolgáltatásokat kínál ügyfeleinek, az IT-ágazat bel- és külföldi szereplőinek. A társaság ügyfelei a tulajdonukat képező szervereket használnak abból a célból, hogy ezzel adatforgalmi kapcsolatokat kínáljanak saját ügyfeleik részére. A szervereket olyan adatközpontokban helyezik el, amelyek rendelkeznek a szükséges adatforgalmi kapcsolatokkal, és amelyekben pontosan szabályozzák – többek között – a páratartalmat és a hőmérsékletet, hogy ilyen módon segítsék a szerver felhasználási célját. A szerverszekrényekben elhelyezett eszközök számára biztosított klimatizált környezet az ügyfelek eszközeinek működéséhez szükséges előfeltétel.
- 4 A társaság által kínált adatközpont-szolgáltatáshoz tartozik egy zárható szerverszekrény, áram, valamint a szerver használatához szükséges, lehetőleg optimális használati környezet rendelkezésre bocsátása. A használati környezettel kapcsolatos szolgáltatások közé tartozik – többek között – a szerverhelyiség hőmérsékletének és páratartalmának figyelése, hűtés, az áramellátásban történő kimaradások figyelése, a szerverszekrényekben elhelyezett füstjelzők az esetleges eszköztűzek észlelése céljából, valamint a hozzáférés elektronikus felügyelete. Ezenkívül a társaság gondoskodik – többek között – a helyiség általános karbantartásáról és a világító eszközök cseréjéről.
- 5 A szerverszekrények egy a társaság által bérelt ingatlanon vannak elhelyezve, amelyen a társaság több szerverszekrényt alakított ki. A szerverszekrények két méter magasak, 80 centiméter szélesek és egy méter mélyek. A szerverszekrényeket csapokkal rögzítették a padlóhoz. A társaság ügyfelei elhelyezik a saját eszközeiket a szerverszekrényekben. Az eszközöket a szekrényekhez csavarozzák, és azokat néhány percen belül ki lehet szerelni onnan. Az eszközök súlya 2–300 kg, az eszközöket magában foglaló szekrény teljes súlya pedig 20–500 kg között mozog.
- 6 Az ügyfelek nem rendelkeznek saját kulccsal a szerverszekrényükhöz, ehelyett a helyiségekben 24 órás őrszolgálat működik. Az ügyfél a személyi igazolványa

bemutatása ellenében kap kulcsot, amellyel hozzáfér a szerverszekrényéhez. A társaság nem jogosult az ügyfél szerverszekrényéhez menni.

- 7 A szerződésben a társaság és az ügyfél külön megállapodásokat kötöttek a szerverszekrény bérbeadásáról és a fogyasztás szerint elszámolandó áramról. A számlán azonban – felosztás nélkül – mindkettőt egy összegben számolják el. Az áramnak és az áramtranszfernek a szolgáltatáson belüli aránya körülbelül egyharmadot tesz ki. Az elszámolás havonta történik.
- 8 Az ügyfél külön szolgáltatásként megvásárolhatja a társaságnál – többek között – az eszközök karbantartását, mint például az eszközök visszahelyezését vagy a kábelek csatlakoztatását. Felár ellenében igénybe vehető a társaságnál az eszköznek a szerverszekrényben történő összeszerelése is. Különösen külföldi ügyfelek veszik igénybe ezt a szolgáltatást. Az ügyfelek felár ellenében gyakran rendelnek a társaságtól más szolgáltatásokat – mint például karbantartási szolgáltatásokat – is.
- 9 *Az adóhatóság 2017. február 27-i előzetes állásfoglalása a 2017. február 27-től 2018. december 31-ig terjedő időszakra vonatkozóan*
- 10 Az adóhatóság a társaság részére kiadott előzetes állásfoglalásában megállapította, hogy a fent ismertetett átfogó szolgáltatás nyújtása esetében nem az AVL 65. §-ában foglalt, a szolgáltatásnyújtás helye szerinti országra vonatkozó rendelkezés értelmében vett szolgáltatásnyújtásról, hanem az AVL 67. §-a szerinti, ingatlanl kapcsolatos szolgáltatásnyújtásról van szó, amelynek esetében a szolgáltatásnyújtás helye szerinti országot az ingatlan fekvésének helye alapján határozzák meg.
- 11 Az adóhatóság az állásfoglalásában azt az álláspontot képviselte, hogy az ügyfél tulajdonát képező szerver elhelyezéséhez szükséges hely bérbeadása képezi a fent ismertetett átfogó szolgáltatáson belüli főszolgáltatást, és az a nyújtott szolgáltatások tekintetében központi és lényeges. Az AVL 27. §-ában megjelölt, ingatlanon fennálló használati jog átengedéséről és az AVL 67. §-a értelmében vett, ingatlanl kapcsolatos szolgáltatásról van szó tehát, amelynek esetében a szolgáltatásnyújtás helye szerinti országot az AVL 67. §-a határozza meg.
- 12 *A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) 2017. október 27-i határozata*
- 13 Az A Oy keresetet indított az adóhatóság állásfoglalása ellen a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) előtt.
- 14 A társaság azt kérte, hogy a bíróság semmisítse meg az adóhatóság állásfoglalását, és adjon ki új előzetes állásfoglalást azzal a tartalommal, hogy az ismertetett átfogó szolgáltatás esetében az AVL 65. §-ában foglalt, a szolgáltatásnyújtás helye szerinti országra vonatkozó rendelkezés értelmében vett szolgáltatásnyújtásról van szó.

- 15 A *Helsingin hallinto-oikeus* (helsinki közigazgatási bíróság) a társaság keresetének helyt adott, az adóhatóság állásfoglalását megsemmisítette, és új előzetes állásfoglalás útján megállapította, hogy az ismertetett átfogó szolgáltatás esetében az AVL 65. §-a értelmében vett szolgáltatásnyújtásról van szó. A közigazgatási bíróság a határozatában hivatkozott az AVL 28., 65. §-ára és 67. §-ának (1) bekezdésére, a héairányelv 47. cikkére és a végrehajtási rendelet 13b. és 31a. cikkére mint alkalmazott jogszabályokra, valamint a Bíróság RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland ítéletére (C-155/12).
- 16 A közigazgatási bíróság szerint az ügyben azt kell eldönteni, hogy az ismertetett adatközpont-szolgáltatás ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnak minősül-e, amelynek nyújtására az AVL 67. §-ában foglalt, a szolgáltatásnyújtás helye szerinti országra vonatkozó rendelkezés alkalmazandó.
- 17 A közigazgatási bíróság a határozatában azt az álláspontot képviselte, hogy az ügyfelek szerverei céljára szolgáló szerverszervekények a végrehajtási rendelet 13b. cikkének értelmében az épület vagy építmény lerombolása vagy megváltoztatása nélkül eltávolíthatók lennének akkor is, ha azokat csapokkal a talajhoz rögzítették. A szerverszervekények következésképpen nem minősülnek ingatlannak a végrehajtási rendelet értelmében.
- 18 A közigazgatási bíróság szerint az ügyfél az adatközpontot képező épület egyetlen részén sem szerez birtokot, hanem csupán arra kap lehetőséget, hogy az adatközpontban található szerverszervekényt optimális feltételek mellett használja. A társaság adatközpont-szolgáltatás megjelölés alatt az ügyfelek szervereinek elhelyezésére vonatkozó olyan átfogó szolgáltatást értékesít ügyfelei számára, amelynek főszolgáltatása abban áll, hogy a szerver funkciója szempontjából lehető legjobb használati környezetet bocsássa az ügyfél rendelkezésére.
- 19 Ilyen körülmények között a fent ismertetett átfogó szolgáltatás nem tekinthető ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnak. A szolgáltatás nyújtására tehát az AVL 65. §-ában foglalt, a szolgáltatásnyújtás helye szerinti országra vonatkozó rendelkezést kell alkalmazni.

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 20 Az *adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal* a Korkein hallinto-oikeushoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) benyújtott fellebbezésében a közigazgatási bíróság határozatának hatályon kívül helyezését és az adóhatóság által kiadott azon előzetes állásfoglalás hatályba léptetését kérte, amely szerint a társaság által kínált átfogó szolgáltatás esetében az AVL 27. §-a értelmében vett, ingatlanon fennálló használati jog átengedéséről, illetve másodlagosan az AVL 67. §-a értelmében vett, ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtásról van szó.
- 21 Az *adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal* indokolásként előadta, hogy az épületben elhelyezett szerverszervekények egy ingatlannak a végrehajtási rendelet 13b. cikkének c) pontja értelmében vett olyan alkotóelemét

képezik, amely nélkül az adatközpont a felhasználási céljára tekintettel nincs befejezve. A szerverszekrényeket el lehet helyezni úgy az épületben, hogy eltávolíthatók és cserélhetők legyenek. A végrehajtási rendelet 13b. cikkének c) pontja tekintetében nem bír semmiféle jelentőséggel, hogy az ingatlan alkotóelemei – ebben az esetben a szerverszekrények – eltávolíthatók-e az épület lerombolása vagy megváltoztatása nélkül.

- 22 *Az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal* azt az álláspontot képviselte továbbá, hogy a társaság szolgáltatásának nyújtása során – függetlenül attól, hogy a társaság által kínált átfogó szolgáltatást ingatlan bérbeadásaként vagy más szolgáltatásként határozzák-e meg – ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásról van szó, amelynek teljesítési helye az ingatlan fekvésének a helye, azaz az adatközpont.
- 23 *Az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal* szerint az ingatlan, azaz az adatközpont szerverszekrénye a társaság által kínált átfogó szolgáltatás elengedhetetlen alkotóelemét képezi. Az ingatlan központi és lényeges tényező a nyújtott szolgáltatás szempontjából. A szolgáltatást nem lehet az alapjául szolgáló ingatlan nélkül nyújtani, ami azt igazolja, hogy a szolgáltatást egy bizonyos ingatlanra vonatkozóan nyújtják. A társaság által kínált átfogó szolgáltatást egy ingatlanból vezetik le, mivel azt használják a szolgáltatás teljesítéséhez, és az képezi a szolgáltatás teljesítésének legfontosabb és mérvadó alkotóelemét. A szolgáltatás tehát közvetlen kapcsolatban áll egy ingatlannal, és ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásról van szó.
- 24 A társaság azt adta elő a Korkein hallinto oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt, hogy az adatközpont tevékenysége céljára bérelt helyiségeket eredetileg más célra építették. A helyiségeket később az adatközpont céljához igazították, és azok a bérleti szerződés lejárta után könnyen visszaállíthatók eredeti állapotukba.
- 25 A társaság azt az álláspontot képviseli, hogy az adatközpontban található szerverszekrények nem tekinthetők az épülethez tartósan rögzített alkotóelemeknek. Az épület a szerverszekrények nélkül is befejezett. Az adatközpont-szolgáltatás az ingatlanon végzett különleges tevékenység. A szerverszekrények a társaság által végzett adatközpont-tevékenység céljára szolgálnak, azaz különleges tevékenységet szolgáló eszközökről van szó. Az ilyen készülékek csak abban az esetben képeznék az ingatlan vagyon részét, ha az épület lerombolása vagy megváltoztatása nélkül nem lennének eltávolíthatók. A szerverszekrényeket el lehet távolítani az épületnek vagy magának a szekrénynek a lerombolása nélkül.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 26 Az ügyben azt kell eldönteni, hogy a végrehajtási rendelet 13b. cikke értelmében ingatlannak minősülnek-e a társaság által kínált adatközpont-szolgáltatáshoz kapcsolódó szerverszekrények. Az e kérdésre adandó nemleges válasz esetén azt

kell ezenkívül eldönteni, hogy a társaság által kínált adatközpont-szolgáltatás a héairányelv 47. cikke értelmében vett, ingatlanl kapcsolatos szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, amelynek teljesítési helye az ingatlan fekvésének helye. Az utóbbi kérdés megítélése során figyelembe kell venni a végrehajtási rendelet azt szabályozó 31a. cikkét is, hogy mely esetekben kell szolgáltatásokat ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak tekinteni.

- 27 A közigazgatási bíróság azt az álláspontot képviselte a megtámadott határozatban, hogy a társaság által kínált adatközpont-szolgáltatáshoz kapcsolódó szerverszekrények nem minősülnek a végrehajtási rendelet 13b. cikke értelmében vett ingatlanl. A közigazgatási bíróság ezenkívül azt az álláspontot képviseli, hogy a társaság által kínált adatközpont-szolgáltatás nem minősül a végrehajtási rendelet 31a. cikke értelmében vett, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak.
- 28 Az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt vitatja a határozatban hivatkozott rendelkezéseknek a közigazgatási bíróság által ezen ügyben képviselt értelmezését. Az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal szerint a szerverszekrények ingatlan javak, és a társaság által kínált adatközpont-szolgáltatás esetében ingatlanl kapcsolatos szolgáltatásról van szó, amelynek teljesítési helye az ingatlan fekvésének helye.
- 29 A Korkein hallinto-oikeusnak (legfelsőbb közigazgatási bíróság) nincs tudomása arról, hogy a Bíróság a héairányelv 47. cikkének, valamint a végrehajtási rendelet 13b. és 31a. cikkének a fent ismertetett tevékenységre történő alkalmazásával kapcsolatban előzetes döntést hozott volna. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint a Bíróság fent hivatkozott C-155/12. sz. ítéletéből nem következik közvetlen válasz a jelenleg folyamatban lévő ügyet érintő kérdésre.