

Mål C-215/19

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

8 mars 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Högsta förvaltningsdomstolen (Finland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

5 mars 2019

Klagande:

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt

Saken i målet vid den nationella domstolen

Mervärdesskatt – Uthyrning av fast egendom – Tjänst med anknytning till fast egendom – Datacentertjänst – Direktiv 2006/112/EG – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

I målet är det fråga om tolkningen av artikel 47 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) liksom av artikel 13b och 31a i genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallad genomförandeförordningen) i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster.

Enligt den finska mervärdesskattelagen ska Skatteförvaltningen på skriftlig ansökan meddela ett förhandsavgörande om hur lagen ska tillämpas på sökandens transaktion.

Ett lagakraftvunnet förhandsavgörande ska på yrkande av den som meddelats avgörandet iakttas med bindande verkan under den tid för vilket det meddelats. Ett beslut om mervärdesskatt som Skatteförvaltningen meddelat med stöd av mervärdesskattelagen kan överklagas till Helsingfors förvaltningsdomstol. Förvaltningsdomstolens beslut kan överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen, såvitt prövningstillstånd medges. Sökanden och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har rätt att överklaga förhandsavgörandet.

I förevarande förfarande har A Oy ansökt om förhandsavgörande från Skatteförvaltningen. A Oy har överklagat Skatteförvaltningens förhandsavgörande till Helsingfors förvaltningsdomstol. Förvaltningsdomstolen biföll bolagets överklagande. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har sökt prövningstillstånd och överklagat förvaltningsdomstolens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska artiklarna 13 b och 31 a i genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011 om mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG, och som med genomförandeförordning nr 1042/2013 har ändrats vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster, 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 2006/112/EG och artikel 31 a i den ovan nämnda 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?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser

Artikel 47 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Artikel 13b och 31a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster

Anförd rättspraxis från EU-domstolen

Dom av den 27 juni 2013, C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, ECLI:EU:C:2013:434, punkterna 34–38.

Anförda nationella bestämmelser

Mervärdesskattedirektivet och det tidigare gällande rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund införlivades med finsk rätt genom mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501, konsoliderad lydelse, som trädde i kraft den 1 juni 1994 (inom parantes anges de ändringslagar som införde de lydelser av bestämmelserna som var tillämpliga under tidsperioden som förhandsavgörandet avser).

Enligt 1 § första stycket moment 1 i mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas till staten för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland.

Enligt 27 § första stycket i mervärdesskattelagen ska skatt inte betalas på försäljning av fastigheter eller på överlåtelse av arrenderätt, hyresrätt, servitutsrätt eller någon annan motsvarande rättighet som gäller en fastighet. Enligt andra stycket i nämnda paragraf ska skatt inte heller betalas på överlåtelse av elektricitet, gas, värme, vatten eller någon motsvarande nyttighet i samband med överlåtelse av skattefri nyttjanderätt till en fastighet.

Med fastighet avses enligt 28 § i mervärdesskattelagen (1064/2016) fast egendom enligt definitionen i artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Enligt 65 § i mervärdesskattelagen (505/2014) ska 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.

Enligt 67 § första stycket i mervärdesskattelagen (1064/2016) har tjänster som anknyter till en fastighet sålts i Finland, om fastigheten finns i Finland. Andra stycket i nämnda paragraf föreskriver att som tjänster som anknyter till fastigheter betraktas bland annat expert- och fastighetsmäklartjänster, inkvarteringstjänster, beviljande av nyttjanderätt till fast egendom samt byggtjänster.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 *Ansökan om förhandsavgörande från Skatteförvaltningen*
- 2 A Oy är en nätoperatör för trådlösa telekommunikationsnät som bedriver verksamhet i hela Finland. Till bolagets verksamhet hör även utveckling av telekommunikationsnät och nätinфраstruktur.
- 3 Bolaget tillhandahåller datacentertjänster till sina kunder som är både inhemska och utländska aktörer i IT-branschen. Bolagets kunder använder servrar som de själva äger i syfte att erbjuda sina egna kunder datatrafiktjänster. Servrarna befinner sig i datacenter som har nödvändiga datatrafikanslutningar och där bland annat luftfuktighet och temperatur regleras exakt, i syfte att stödja servrarnas användningsändamål. Den luftkonditionerade omgivningen för utrustningen i apparatskåpen är en förutsättning för att kundernas utrustning ska fungera.
- 4 Datacentertjänsterna som bolaget tillhandahåller omfattar bland annat ett låsbart apparatskåp, ström samt tillhandahållande av så optimala användningsvillkor som möjligt för servrarna. Till användningsvillkoren hör bland annat tjänster såsom övervakning av temperatur och luftfuktighet i serverrummet, kylning, övervakning av bortfall i strömförsörjning, brandvarnare i apparatskåpen i syfte att upptäcka eventuella bränder i utrustningen liksom elektronisk tillgångskontroll. Dessutom tar bolaget bland annat hand om allmän lokalvård och utbyte av lampor.
- 5 Apparatskåpen finns i en fastighet som bolaget hyr, där bolaget har ställt upp flera apparatskåp. Apparatskåpen är två meter höga, 80 centimeter breda och en meter djupa. Apparatskåpen är fastmonterade i golvet med bultar. Bolagets kunder sätter in sin egen utrustning i apparatskåpen. Utrustningen skruvas fast i skåpen och kan monteras ur igen på ett par minuter. Utrustningen väger 2–300 kg och ett helt skåp inklusive utrustningen väger 20–500 kg.
- 6 Kunderna har ingen egen nyckel till sitt apparatskåp, utan det finns i stället en vakttjänst i lokalerna dygnet runt. En kund får en nyckel till sitt apparatskåp genom att uppvisa legitimation. Bolaget har inte rätt att bereda sig tillgång till en kunds apparatskåp.
- 7 I avtalet har bolaget och kunden ingått separata avtal om uthyrning av apparatskåpet och el som avräknas på grundval av förbrukning. Båda faktureras dock som en klumpsumma utan att separeras i olika poster. Andelen av tjänsten som är hänförlig till el och elöverföring är cirka en tredjedel. Avräkning sker månadsvis.
- 8 Som en separat tjänst kan kunden bland annat köpa underhåll av utrustningen från bolaget. Detta omfattar exempelvis omstart av utrustningen eller anslutning av kablar. Mot en extra avgift är det även möjligt att köpa montering av utrustning i apparatskåpet från bolaget. Denna tjänst används i synnerhet av utländska kunder.

Kunderna beställer ofta även andra tjänster från bolaget mot en extra kostnad, till exempel underhållstjänster.

- 9 *Förhandsavgörande av den 27 februari 2017 från Skatteförvaltningen för tidsperioden från den 27 februari 2017 till den 31 december 2018*
- 10 Skatteförvaltningen konstaterade i förhandsavgörandet som var riktat till bolaget att den ovannämnda försäljningen av en tjänst inte är att anse som försäljning av en tjänst i den mening som avses i bestämmelsen om försäljningsland enligt 65 § i mervärdesskattelagen, utan som försäljning av en tjänst som anknyter till en fastighet enligt 67 § i mervärdesskattelagen, där försäljningslandet fastställs på grundval av orten där fastigheten är belägen.
- 11 Skatteförvaltningen företrädde i sitt beslut uppfattningen att uthyrningen av apparatutrymmet som krävs för serverna som tillhör kunderna utgör den huvudsakliga prestationen i den ovannämnda övergripande tjänsten och är central och väsentlig med avseende på de tjänster som tillhandahålls. Det är således fråga om överlåtelse av en nyttjanderätt till en fastighet enligt 27 § i mervärdesskattelagen och om en tjänst som anknyter till en fastighet enligt 67 § i mervärdesskattelagen, vars försäljningsland fastställs på grundval av denna bestämmelse.
- 12 *Helsingfors förvaltningsdomstols beslut av den 27 oktober 2017*
- 13 A Oy överklagade Skatteförvaltningens beslut till Helsingfors förvaltningsdomstol.
- 14 Bolaget yrkade att Skatteförvaltningens beslut skulle upphävas och att ett nytt förhandsavgörande skulle meddelas som fastställde att den ovannämnda övergripande tjänsten är att anse som försäljning av en tjänst i den mening som avses i bestämmelsen om försäljningslandet i 65 § i mervärdesskattelagen.
- 15 Helsingfors förvaltningsdomstol biföll bolagets överklagande, upphävde Skatteförvaltningens beslut och fastställde i ett nytt förhandsavgörande att den aktuella övergripande tjänsten är att anse som försäljning av en tjänst i den mening som avses i 65 § i mervärdesskattelagen. Förvaltningsdomstolen hänvisade i sitt beslut till de tillämpliga bestämmelserna i 28, 65 §§ och 67 § första stycket i mervärdesskattelagen och till artikel 13b och 31a i genomförandeförordningen, liksom till EU-domstolens dom i målet C-155/12, RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland.
- 16 Enligt förvaltningsdomstolen är det i målet nödvändigt att fastställa huruvida den aktuella datacentertjänsten är att anse som försäljning av en tjänst som anknyter till en fastighet på vilken bestämmelsen om försäljningsland i 67 § i mervärdesskattelagen är tillämplig.
- 17 Förvaltningsdomstolen fastslog i sitt beslut att apparatskåpen som är avsedda för kundernas servrar kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller

förändras i den mening som avses i artikel 13b d i genomförandeförordningen, trots att de är fastmonterade i golvet med bultar. Apparatskåpen är således inte att anse som fast egendom i den mening som avses i genomförandeförordningen.

- 18 Enligt förvaltningsdomstolen får kunden inte besittning av någon del av byggnaden som utgör datacentralen, utan endast möjligheten att använda apparatskåpen i datacentralen under optimala villkor. Bolaget säljer till sina kunder under beteckningen datacentertjänst en övergripande tjänst som omfattar förvaring av kundernas servrar, där den huvudsakliga prestationen består i att tillhandahålla bästa möjliga användningsmiljö för servrarnas funktion.
- 19 Under dessa omständigheter kan den ovannämnda övergripande tjänsten inte anses vara en tjänst som anknyter till en fastighet. Således måste bestämmelsen om försäljningsland i 65 § i mervärdesskattelagen tillämpas på försäljningen av tjänsten.

Parternas huvudsakliga argument vid den nationella domstolen

- 20 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har i sitt överklagande vid Högsta förvaltningsdomstolen yrkat att Förvaltningsdomstolens beslut ska upphävas och att förhandsavgörandet som Skatteförvaltningen har meddelat, enligt vilket den övergripande tjänsten som bolaget tillhandahåller är att anse som överlåtelse av en nyttjanderätt till en fastighet enligt 27 § i mervärdesskattelagen, eller i andra hand om försäljning av en tjänst som anknyter till en fastighet enligt 67 § i mervärdesskattelagen, ska fastställas.
- 21 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har anfört att apparatskåpen utgör en del av fast egendom i den mening som avses i artikel 13b c i genomförandeförordningen, utan vilken datacentralen är ofullständig i förhållande till dess avsedda användning. Apparatskåpen kan placeras i byggnaden på ett sådant sätt att de kan flyttas och bytas ut. Med avseende på artikel 13b c i genomförandeförordningen saknar det betydelse huruvida delarna av den fasta egendomen, i detta fall apparatskåpen, kan flyttas utan att byggnaden förstörs eller förändras.
- 22 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har vidare företrätt uppfattningen att tjänsten som bolaget tillhandahåller, oavsett om den övergripande tjänsten som bolaget tillhandahåller ska anses som uthyrning av en fastighet eller som en annan tjänst, är att anse som en tjänst som anknyter till fast egendom vars plats för tillhandahållande är orten där den fasta egendomen finns, det vill säga där datacentralen finns.
- 23 Enligt Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt utgör den fasta egendomen, det vill säga apparatskåpet i datacentralen, en oundgänglig del av den övergripande tjänsten som bolaget tillhandahåller. Den fasta egendomen är en central och väsentlig faktor för att tillhandahålla tjänsten. Det är inte möjligt att tillhandahålla tjänsten utan den fasta egendomen som ligger till grund för tjänsten,

vilket visar att tjänsten tillhandahålls på ett sätt som anknyter till en viss fastighet. Den övergripande tjänsten som bolaget tillhandahåller härleds från en fastighet, eftersom denna används för utförande av tjänsten och utgör den viktigaste relevanta delen av utförandet av tjänsten. Tjänsten har således ett direkt samband med en fastighet och det är således fråga om en tjänst som anknyter till en fastighet.

- 24 Bolaget har vid Högsta förvaltningsdomstolen anfört att lokalerna som hyrs för datacentralens verksamhet ursprungligen byggdes för ett annat ändamål. Lokalerna har senare anpassats för datacentralen och kan efter att hyresavtalet löpt ut enkelt återställas till det ursprungliga tillståndet.
- 25 Bolaget företräder uppfattningen att apparatskåpen i datacentret inte ska anses som föremål som ingår som en integrerad del av byggnaden. Byggnaden är lika fullständig även utan apparatskåpen. Datacentertjänsten är en särskild verksamhet som utövas på den fasta egendomen. Apparatskåpen används för bolagets datacenterverksamhet, det vill säga det är fråga om apparater som används för en särskild verksamhet. Sådana apparater blir endast en del av den fasta egendomen om de inte kan flyttas utan att byggnaden förstörs eller förändras. Apparatskåpen kan flyttas utan att byggnaden eller skåpet förstörs.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 26 I målet är det nödvändigt att avgöra huruvida apparatskåpen som har samband med datacentertjänsten som bolaget tillhandahåller ska anses som fast egendom i den mening som avses i artikel 13b i genomförandeförordningen. Såvitt denna fråga besvaras nekande behöver det dessutom avgöras huruvida datacentertjänsten som bolaget tillhandahåller utgör en tjänst med anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet, vars plats för tillhandahållande är orten där den fasta egendomen finns. Vid bedömning av sistnämnda fråga ska även artikel 31a i genomförandeförordningen beaktas, som reglerar i vilka fall tjänster ska anses som tjänster med anknytning till fast egendom.
- 27 Förvaltningsdomstolen har i det överklagade beslutet funnit att apparatskåpen som har samband med datacentertjänsten som bolaget tillhandahåller inte utgör fast egendom i den mening som avses i artikel 13b i genomförandeförordningen. Förvaltningsdomstolen företräder dessutom uppfattningen att datacentertjänsten som bolaget tillhandahåller inte är att anse som en tjänst med anknytning till en fastighet i den mening som avses i artikel 31a i genomförandeförordningen.
- 28 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt invänder inför Högsta förvaltningsdomstolen mot förvaltningsdomstolens tolkning av bestämmelserna som anförts i beslutet. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt är av uppfattningen att apparatskåpen är fast egendom och att datacentertjänsten som bolaget tillhandahåller utgör en tjänst med anknytning till fast egendom, vars plats för tillhandahållande är orten där den fasta egendomen finns.

- 29 Enligt Högsta förvaltningsdomstolen har EU-domstolen inte meddelat något förhandsavgörande rörande tillämpningen av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet och artikel 13b och 31a i genomförandeförordningen på ovannämnda verksamhet som bedrivs av ett företag. Av det ovannämnda avgörandet i målet C-155/12 från EU-domstolen framgår enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning inget direkt svar på frågan som är avgörande för förevarande mål.

ARBETSDOKUMENT