

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

2 juli 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Diensten – Artikel 135, lid 1, onder l) – Vrijstelling van btw – Verhuur van onroerend goed – Begrip ‚onroerend goed‘ – Daarvan uitgesloten – Artikel 47 – Plaats van de belastbare handelingen – Diensten met betrekking tot onroerende goederen – Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 – Artikelen 13 ter en 31 bis – Serverkasten – Colocatiediensten”

In zaak C-215/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland) bij beslissing van 5 maart 2019, ingekomen bij het Hof op 8 maart 2019, in de procedure ingeleid door

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

in tegenwoordigheid van:

A Oy,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, E. Regan (rapporteur), president van de Vijfde kamer, en C. Lycourgos, rechter,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en I. Koskinen als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 47 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn”), en

van de artikelen 13 ter en 31 bis van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1), zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 (PB 2013, L 284, blz. 1) (hierna: „uitvoeringsverordening”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een procedure die is ingeleid door de Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (dienst ter bescherming van de rechten van de ontvangers van belastinginkomsten, Finland) met betrekking tot de vraag hoe de plaats van de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de door A Oy verrichte colocationdiensten moet worden bepaald.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Titel V van de btw-richtlijn ziet op de plaats van de belastbare handelingen en bevat een hoofdstuk 3, met als opschrift „Plaats van een dienst”. Afdeling 2 van dit hoofdstuk, met als opschrift „Algemene bepalingen”, bestaat uit de artikelen 44 en 45 van deze richtlijn.

4 Artikel 44 van die richtlijn luidt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.”

5 Afdeling 3 van hoofdstuk 3 van de btw-richtlijn heeft als opschrift „Bijzondere bepalingen” en omvat de artikelen 46 tot en met 59 bis van deze richtlijn.

6 Artikel 47 van die richtlijn heeft als opschrift „Diensten met betrekking tot onroerende goederen” en bepaalt:

„De plaats van een dienst die betrekking heeft op onroerend goed, met inbegrip van diensten van experts en makelaars in onroerende goederen, het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, zoals vakantiecampen of locaties die zijn ontwikkeld voor gebruik als kampeerterreinen, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed, alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en door bureaus die toezicht houden op de uitvoering van het werk, is de plaats waar het onroerend goed is gelegen.”

7 De btw-richtlijn bevat een titel IX, met als opschrift „Vrijstellingen”. Hoofdstuk 3 daarvan heeft het opschrift „Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten” en omvat artikel 135, lid 1, dat luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

[...]"

Uitvoeringsverordening

8 De uitvoeringsverordening heeft een hoofdstuk V, met als opschrift „Plaats van belastbare handelingen”. Afdeling 1 daarvan heeft als opschrift „Begrippen” en bevat artikel 13 ter, waarin het volgende is opgenomen:

„Voor de toepassing van [de btw-richtlijn] wordt het volgende als ‚onroerend goed’ aangemerkt:

[...]

c) ieder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw of constructie zonder welk het gebouw of de constructie onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften;

d) ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.”

9 Dit hoofdstuk heeft een afdeling 4, met als opschrift „Plaats van een dienst (Artikelen 43 tot en met 59 van [de btw-richtlijn])”. Onderafdeling 6 bis daarvan heeft als opschrift „Diensten met betrekking tot onroerende goederen” en bevat artikel 31 bis van die richtlijn, dat luidt:

„1. Diensten met betrekking tot onroerende goederen, als bedoeld in artikel 47 van [de btw-richtlijn], betreffen uitsluitend diensten die een voldoende rechtstreeks verband met het goed hebben. Diensten worden aangemerkt als hebbende een voldoende rechtstreeks verband met het onroerend goed in de volgende gevallen:

a) wanneer zij afgeleid zijn van een onroerend goed en dit goed een onderdeel is van de dienst, en centraal staat bij en van wezenlijk belang is voor de verrichte diensten;

b) wanneer zij worden verricht voor, of zijn gericht op, een onroerend goed met als doel de juridische of fysieke wijziging van dat goed.

2. Onder lid 1 valt met name het volgende:

[...]

h) de leasing of verhuur van onroerend goed, andere dan die welke valt onder lid 3, punt c), met inbegrip van de opslag van goederen ten behoeve waarvan een specifiek gedeelte van het goed wordt bestemd voor exclusief gebruik door de afnemer;

[...]

3. Onder lid 1 valt niet het volgende:

[...]

b) de opslag van goederen in een onroerend goed als geen specifiek gedeelte van dat goed voor exclusief gebruik door de afnemer bestemd is;

[...]"

Fins recht

10 § 1, eerste alinea, van de Arvonlisäverolaki (1501/1993) [wet (1501/1993) op de belasting over de toegevoegde waarde] van 30 december 1993, in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „AVL”), luidt:

„Aan de staat wordt volgens de in deze wet nader bepaalde wijze belasting over de toegevoegde waarde afgedragen:

1) over alle goederenleveringen en diensten die in Finland zijn verricht in het kader van een bedrijfsactiviteit;

[...]"

11 In § 27 van die wet staat te lezen:

„De vervreemding van onroerend goed en de vestiging van een pachtrecht, huurrecht, erfdiensbaerheid of andere vergelijkbare rechten op een onroerend goed, zijn van de belasting vrijgesteld.

Er is evenmin belasting verschuldigd over de overdracht van elektriciteit, gas, warmte, water of een ander soortgelijk goed in het kader van de verlening van een niet-belast gebruiksrecht op onroerend goed.”

12 § 28 van deze wet bepaalt:

„Onder ‚onroerend goed’ wordt verstaan onroerend goed zoals dat is omschreven in artikel 13 ter van [de uitvoeringsverordening].”

13 In § 65 AVL is het volgende opgenomen:

„Een aan een als zodanig handelende ondernemer verstrekte dienst wordt in Finland verricht wanneer die wordt afgenomen door een aldaar gelegen vaste inrichting van de afnemer, tenzij hieronder anders is bepaald. Wanneer een dergelijke dienst niet wordt afgenomen door een vaste inrichting, wordt die in Finland verricht indien de zetel van de bedrijfsactiviteit van de afnemer aldaar is gevestigd.”

14 § 67 van die wet luidt:

„Een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed wordt verricht in Finland wanneer het onroerend goed aldaar is gelegen.

Onder meer diensten van experts en makelaars in onroerende goederen, het verstrekken van accommodatie, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed en bouwdiensten worden aangemerkt als diensten die betrekking hebben op een onroerend goed.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 De vennootschap naar Fins recht A Oy exploiteert netwerken voor draadloze communicatiediensten en houdt zich ook bezig met de ontwikkeling van telecommunicatienetwerken en netwerkinfrastructuur.

16 Deze vennootschap verricht met name colocatiediensten ten behoeve van in Finland en in andere lidstaten gevestigde actoren op IT-gebied die met servers die hun eigendom zijn telecommunicatieverbindingen ter beschikking stellen van hun eigen klanten. De servers worden geplaatst in ruimten die zijn uitgerust met de noodzakelijke telecommunicatieverbindingen en waar de vochtigheid en de temperatuur nauwkeurig worden geregeld voor het gebruik van deze servers in een gekoelde omgeving overeenkomstig de bestemming ervan.

17 De door A Oy aangeboden colocatiediensten omvatten de terbeschikkingstelling van een serverkast met een vergrendelbare deur, stroomtoevoer en diensten die een zo optimaal mogelijke operationele omgeving voor het gebruik van de servers moeten verzekeren, zoals controle van de temperatuur en de vochtigheid, koeling, bescherming tegen stroomtoevoeronderbrekingen, rookmelders voor branddetectie in de serverkasten en elektronische toegangscontrole. Verder zorgt deze vennootschap voor de algemene schoonmaak en de vervanging van de lampen.

18 De serverkasten bevinden zich in een door A Oy gehuurd gebouw waar zij met bouten aan de vloer zijn vastgezet. De gebruikers plaatsen vervolgens hun uitrusting in de serverkasten; die uitrusting wordt in de serverkasten vastgeschroefd en kan in enkele minuten worden verwijderd.

19 De klanten krijgen geen eigen sleutel van de serverkast waarin ze hun server hebben geplaatst, maar kunnen op vertoon van een identiteitsbewijs een sleutel ontvangen bij de 24-uursconciërgedienst. A Oy heeft geen recht op toegang tot de serverkasten van de klanten.

20 A Oy heeft de belastingdienst verzocht om een voorafgaande beslissing over de btw-regeling die op deze diensten moet worden toegepast.

21 Bij beslissing van 27 februari 2017 heeft de belastingdienst geoordeeld dat de van 27 februari 2017 tot en met 31 december 2018 door A Oy verrichte colocatiediensten niet onder de algemene regel inzake de plaats van diensten van § 65 AVL vielen, maar moesten worden beschouwd als diensten die betrekking hebben op onroerend goed in de zin van § 67 AVL, waarbij de plaats wordt bepaald door de ligging van dat goed. Volgens de belastingdienst vormt de verhuur van de technische ruimte die noodzakelijk is voor de hosting van servers van klanten immers de hoofdprestatie van de totaaldienst die door A Oy wordt aangeboden, omdat de verhuur daarbij centraal staat en van wezenlijk belang is. Deze dienst moet dan ook worden beschouwd als de overdracht van een recht van gebruik op onroerend goed in de zin van § 27 AVL.

22 Bij arrest van 27 oktober 2017 heeft de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland), waarbij A Oy beroep had ingesteld, die beslissing nietig verklaard. Deze rechter heeft geoordeeld dat de door A Oy verrichte colocatiediensten niet konden worden beschouwd als diensten die betrekking hebben op onroerend goed in de zin van § 67 AVL en dus onder de algemene regel van § 65 van deze wet vielen. Hij heeft in dit verband vastgesteld dat de serverkasten weliswaar aan de vloer zijn vastgeschroefd, maar zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kunnen worden verplaatst als bedoeld in artikel 13 ter, onder d), van de uitvoeringsverordening. Deze serverkasten zijn dus geen onroerende goederen in de zin van deze bepaling. De klanten verkrijgen immers geen gebruiksrecht op een deel van de colocatieruimte, die als onroerend goed wordt beschouwd, maar beschikken enkel over de mogelijkheid om die serverkasten in de colocatieruimte onder optimale omstandigheden te gebruiken. A Oy verricht ten behoeve van haar klanten dus een totaaldienst voor de opslag van hun servers, waarbij de hoofdprestatie bestaat in de terbeschikkingstelling van de best mogelijk omgeving voor de werking van die servers.

23 De eenheid die binnen de belastingdienst belast is met de verdediging van de rechten van de ontvangers van belastinginkomsten, heeft tegen dat arrest beroep in cassatie ingesteld bij de

Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland).

24 In de verwijzingsbeslissing vraagt deze rechter zich af of de serverkasten die A Oy ter beschikking stelt in het kader van de door haar aangeboden colocationdiensten, moeten worden beschouwd als een onroerend goed in de zin van artikel 13 ter van de uitvoeringsverordening. Indien dit niet het geval is, rijst de vraag of deze diensten moeten worden beschouwd als diensten die betrekking hebben op een onroerend goed in de zin van artikel 47 van de btw-richtlijn, waarbij de plaats van de dienst de plaats is waar dit onroerend goed is gelegen. De verwijzende rechter is van oordeel dat bij de beoordeling van deze laatste vraag ook rekening moet worden gehouden met artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening, dat verduidelijkt wat moet worden verstaan onder het begrip „diensten met betrekking tot onroerende goederen” in de zin van artikel 47.

25 Daarop heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen de artikelen 13 ter en 31 bis van [de uitvoeringsverordening] aldus te worden uitgelegd dat een colocationdienst als die in het hoofdgeding, waarbij een ondernemer aan zijn klanten serverkasten in colocationruimtes met bijbehorende voorzieningen aanbiedt voor het plaatsen van hun servers, moet worden aangemerkt als verhuur van onroerend goed?

2) Moeten, bij een ontkennend antwoord op de eerste vraag, artikel 47 van [de btw-richtlijn] en artikel 31 bis van [de uitvoeringsverordening] niettemin zo worden uitgelegd dat een colocationdienst van het soort als in het hoofdgeding dient te worden aangemerkt als een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed, waarbij de plaats van de dienst de plaats is waar het onroerend goed is gelegen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

26 Met zijn twee vragen wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen hoe de btw-richtlijn moet worden uitgelegd in een geding betreffende de vraag hoe een dienst die door deze rechter zelf als de verrichting van „colocationdiensten” wordt aangemerkt, moet worden belast.

27 Zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, omvatten deze diensten diverse elementen waarbij, zoals in de punten 16 tot en met 18 van dit arrest is opgemerkt, de dienstverrichter serverkasten met vergrendelbare deuren ter beschikking stelt waarin zijn klanten hun servers kunnen installeren, bovendien hen van stroom voorziet en zorgt voor een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers, met name op het gebied van vochtigheid en temperatuur.

28 Volgens de rechtspraak van het Hof dient er, wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het voor de toepassing van de btw om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Een prestatie moet met name als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer een of meer prestaties een hoofddienst vormen, terwijl de andere prestatie of prestaties een of meer bijkomende diensten vormen die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst van de dienstverrichter (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punt 38 en

aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing, met name uit de bewoordingen van de prejudiciële vragen, dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de verschillende elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde colocatiediensten één enkele prestatie vormen waarbij de terbeschikkingstelling van de serverkasten de hoofddienst uitmaakt en de stroomtoevoer en de diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers moeten verzekeren, als bijkomend bij deze hoofddienst worden beschouwd.

31 Volgens vaste rechtspraak van het Hof worden vragen over de uitlegging van het Unierecht door de nationale rechter gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken (zie in die zin arrest van 26 maart 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 De vragen van de verwijzende rechter moeten dus worden beantwoord op basis van de door hem aldus vastgestelde premisse dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde colocatiediensten één enkele prestatie vormen waarbij de terbeschikkingstelling van de serverkasten de hoofddienst uitmaakt.

Eerste vraag

33 In het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof heeft het Hof tot taak om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan hij het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen indien nodig te herformuleren. Het Hof heeft immers tot taak alle bepalingen van Unierecht uit te leggen die noodzakelijk zijn voor de beslechting van de bij nationale rechterlijke instanties aanhangige gedingen, ook wanneer die bepalingen niet uitdrukkelijk worden genoemd in de door die rechterlijke instanties aan het Hof voorgelegde vragen (arrest van 12 maart 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, punt 39).

34 Zo beperkt in casu de verwijzende rechter zijn eerste vraag formeel gezien weliswaar tot de uitlegging van de artikelen 13 ter en 31 bis van de uitvoeringsverordening, waarin respectievelijk de begrippen „onroerend goed” en „diensten met betrekking tot onroerende goederen” worden gedefinieerd met het oog op de bepaling van de plaats van de aan de btw onderworpen diensten, maar uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat deze vraag in feite beoogt te bepalen of artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn, dat voorziet in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen, van toepassing is op de colocatiediensten van de dienstverrichter in het hoofdgeding. Overigens wordt deze bepaling in de motivering van die beslissing aangehaald als een in het hoofdgeding toepasselijke regel van Unierecht en wordt de verhuur van onroerende goederen genoemd in artikel 31 bis, lid 2, onder h), van de uitvoeringsverordening, dat in die vraag uitdrukkelijk wordt vermeld.

35 Daarom moet worden vastgesteld dat de verwijzende rechter met zijn eerste vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat colocatiediensten waarbij de verrichter van die diensten zijn klanten serverkasten ter beschikking stelt voor de installatie van hun servers, en hun bijkomende goederen en diensten aanbiedt, zoals stroom en verschillende diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers moeten verzekeren, diensten van verhuur van onroerende goederen vormen die onder de in die bepaling bedoelde btw-vrijstelling vallen.

36 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat de verhuur van onroerende goederen

volgens artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn is vrijgesteld van btw.

37 Vrijstellingen als die vervat in artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn zijn autonome Unierechtelijke begrippen en dienen dus uniform op het niveau van de Europese Unie te worden gedefinieerd (zie naar analogie arrest van 16 oktober 2019, Winterhoff en Eisenbeis, C?4/18 en C?5/18, EU:C:2019:860, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Overigens moeten de bewoordingen waarin de in deze bepaling bedoelde vrijstellingen – waaronder de „verhuur van onroerende goederen” – zijn omschreven, volgens vaste rechtspraak van het Hof strikt worden uitgelegd, daar een vrijstelling een afwijking is van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie in die zin arrest van 19 december 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 De uitlegging van die bewoordingen dient evenwel in overeenstemming te zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Deze regel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van die bepaling zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie naar analogie arrest van 16 oktober 2019, Winterhoff en Eisenbeis, C?4/18 en C?5/18, EU:C:2019:860, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Het begrip „verhuur van onroerende goederen” in artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn is door het Hof gedefinieerd als het recht dat de eigenaar van een onroerend goed tegen vergoeding en voor een overeengekomen tijdsduur aan de huurder verleent om dat onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten (zie in die zin arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Het Hof heeft ook gepreciseerd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling wordt verklaard door het feit dat de verhuur van onroerende goederen wel een economische, maar in de regel betrekkelijk passieve activiteit is, die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Een dergelijke activiteit moet dus worden onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben ofwel een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door de verrichting van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed, zoals het recht een golfterrein te gebruiken, het recht een brug te gebruiken tegen betaling van tolgeld of het recht sigarettenautomaten te plaatsen in een bedrijfsruimte (zie in die zin arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Hieruit volgt dat het passieve karakter van de verhuur van onroerende goederen, dat de btw-vrijstelling op grond van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn rechtvaardigt, het gevolg is van de aard van de handeling zelf en niet van de wijze waarop de huurder het betrokken goed gebruikt (arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punt 20).

43 Zo heeft het Hof geoordeeld dat deze vrijstelling niet van toepassing is op een activiteit die niet alleen een passieve terbeschikkingstelling van onroerend goed omvat, maar ook een aantal commerciële activiteiten, zoals het voortdurende toezicht, beheer en onderhoud door de eigenaar, alsmede de terbeschikkingstelling van andere faciliteiten, zodat, bij gebreke van zeer specifieke omstandigheden, de verhuur van dit goed niet de overwegende prestatie kan zijn (arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 In het licht van deze in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde criteria moet worden bepaald of colocationdiensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, onder de btw-vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn vallen.

45 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verrichter van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde colocationdiensten zijn klanten serverkasten ter beschikking stelt waarin zij hun servers kunnen installeren of door hem laten installeren, en hun bijkomend ook stroom levert alsook verschillende diensten aanbiedt die een optimale operationele omgeving voor het gebruik of zelfs het onderhoud van die servers moeten verzekeren. Eveneens blijkt dat de klanten pas toegang tot de hun toegewezen serverkast kunnen krijgen nadat zij de bijbehorende sleutels van een derde hebben verkregen op vertoon van een identiteitsbewijs ter controle.

46 Gelet op het voorgaande, en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, lijkt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichter zich niet te beperken tot het passief ter beschikking stellen van een oppervlakte of een ruimte aan zijn klanten waarbij hij hun het recht waarborgt om die te gebruiken als waren zij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten. In het bijzonder wijst niets erop dat de klanten van deze dienstverrichter het recht zouden hebben om de toegang tot het gedeelte van het gebouw waarin de serverkasten opgesteld staan, te controleren of te beperken.

47 Aangaande de vraag of de serverkasten zelf kunnen worden beschouwd als in verhuur gegeven onroerende goederen, moet worden opgemerkt dat artikel 13 ter van de uitvoeringsverordening, waarin het begrip „onroerend goed” voor de toepassing van de btw-richtlijn nader wordt toegelicht, met name onder c) en d) bepaalt dat dit begrip „ieder element [omvat] dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw of constructie zonder welk het gebouw of de constructie onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften”, alsook „ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst”.

48 In casu blijkt dat de serverkasten echter geen integrerend deel uitmaken van het gebouw waarin zij zijn geïnstalleerd, aangezien dit gebouw op structureel vlak zonder deze kasten niet als „onvolledig” zou worden beschouwd en deze serverkasten – die eenvoudig met bouten aan de vloer zijn bevestigd en dus zonder vernietiging of wijziging van het gebouw kunnen worden verplaatst – evenmin „blijvend” zijn geïnstalleerd. Hieruit volgt dat die serverkasten niet blijken te kunnen worden aangemerkt als onroerende goederen die op grond van artikel 135, lid 1, onder l) van de btw-richtlijn met vrijstelling van btw kunnen worden verhuurd, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

49 Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat colocationdiensten waarbij de verrichter van die diensten zijn klanten serverkasten ter beschikking stelt voor de installatie van hun servers, en hun bijkomende goederen en diensten aanbiedt, zoals stroom en verschillende diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers moeten verzekeren, geen diensten van verhuur van onroerende goederen vormen die onder de in die bepaling bedoelde btw-vrijstelling vallen, aangezien – hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan – ten eerste deze dienstverrichter zijn klanten niet op passieve wijze een oppervlakte of ruimte ter beschikking stelt en hun niet het recht waarborgt om die te gebruiken als waren zij de eigenaar ervan, en ten tweede de serverkasten geen integrerend deel uitmaken van het gebouw waarin zij zijn opgesteld en er evenmin blijvend zijn geïnstalleerd.

Tweede vraag

50 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 47 van de btw-richtlijn en artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening aldus moeten worden uitgelegd dat colocationdiensten waarbij de verrichter van die diensten zijn klanten serverkasten ter beschikking stelt voor de installatie van hun servers, en hun bijkomende goederen en diensten aanbiedt, zoals stroom en verschillende diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers moeten verzekeren, diensten met betrekking tot onroerende goederen vormen in de zin van die bepalingen.

51 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn een algemene regel bevatten ter bepaling van de plaats waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, terwijl de artikelen 46 tot en met 59 bis van die richtlijn in een reeks specifieke aanknopingspunten voorzien (arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 20).

52 Al deze regels beogen bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (arrest van 30 april 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Door te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht en door de bevoegdheden van de lidstaten af te bakenen, beogen die regels dus de werkingssfeer van de respectieve nationale btw-regelingen rationeel af te bakenen door de plaats waar de diensten voor de belastingheffing moeten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen (zie in die zin arrest van 30 april 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn geen voorrang op de artikelen 46 tot en met 59 bis van deze richtlijn. Voor elke situatie moet de vraag worden gesteld of zij overeenkomt met een van de gevallen die worden vermeld in de artikelen 46 tot en met 59 bis van de btw-richtlijn. Zo niet, dan valt de betreffende situatie onder de artikelen 44 en 45 van deze richtlijn (arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Daaruit volgt dat artikel 47 van de btw-richtlijn niet moet worden beschouwd als een uitzondering op een algemene regel die strikt moet worden uitgelegd (zie naar analogie arresten van 8 december 2016, A en B, C-453/15, EU:C:2016:933, punt 19; 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 22, en 8 mei 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, punt 25).

56 In casu moet worden bepaald of een colocationdienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, moet worden beschouwd als een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van deze bepaling, in welk geval de plaats van verrichting van deze dienst samenvalt met de plaats waar dit onroerend goed is gelegen.

57 In dit verband moet om te beginnen worden vastgesteld dat colocationdiensten weliswaar niet vermeld worden bij de in artikel 47 van de btw-richtlijn opgesomde diensten, maar dat deze opsomming niet uitputtend is, zoals blijkt uit de daaraan voorafgaande woorden „met inbegrip van”.

58 Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht heeft opgemerkt, blijkt evenwel duidelijk uit de in deze bepaling uitdrukkelijk vermelde diensten dat alleen diensten die voldoende rechtstreeks verband houden met een onroerend goed, binnen de werkingssfeer van deze bepaling kunnen vallen.

59 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat een dienst slechts kan worden geacht betrekking te hebben op een onroerend goed in de zin van diezelfde bepaling indien de dienst verband houdt met een uitdrukkelijk bepaald onroerend goed en dit goed zelf als voorwerp heeft. Dat is met name het geval wanneer een uitdrukkelijk bepaald onroerend goed als een wezenlijk bestanddeel van een dienst moet worden beschouwd, in die zin dat het een onmisbaar hoofdbestanddeel van die dienst uitmaakt (zie in die zin arrest van 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punten 34 en 35).

60 Deze rechtspraak is in wezen gecodificeerd in artikel 31 bis, lid 1, onder a) en b), van de uitvoeringsverordening, waarin is bepaald dat diensten met betrekking tot onroerende goederen als bedoeld in artikel 47 van de btw-richtlijn uitsluitend diensten betreffen die een voldoende rechtstreeks verband met een onroerend goed hebben, hetgeen het geval is, ten eerste, wanneer deze diensten zijn afgeleid van een onroerend goed en dit goed een onderdeel is van de dienst, alsook centraal staat bij en van wezenlijk belang is voor de verrichte diensten, en ten tweede, wanneer die diensten worden verricht voor, of zijn gericht op, een onroerend goed met als doel de juridische of fysieke wijziging van dat goed. Zoals uitdrukkelijk volgt uit de gezamenlijke lezing van artikel 31 bis, lid 2, onder h), en artikel 31 bis, lid 3, onder b), van de uitvoeringsverordening, kan de verhuur van een onroerend goed voor de opslag van goederen echter niet worden beschouwd als een dienst met betrekking tot een onroerend goed in de zin van artikel 47 van de btw-richtlijn als geen specifiek gedeelte van dat goed voor exclusief gebruik door de huurder bestemd is.

61 In dit verband blijkt in casu uit de verwijzingsbeslissing dat de klanten die gebruikmaken van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde colocatiediensten, zoals in wezen reeds is opgemerkt in de punten 45, 46 en 48 van dit arrest, niet beschikken over een uitsluitend gebruiksrecht op het deel van het gebouw waarin de serverkasten zijn geïnstalleerd. Ten eerste kunnen zij pas toegang tot de hun toegewezen serverkast krijgen nadat zij de bijbehorende sleutels van een derde hebben verkregen op vertoon van een identiteitsbewijs ter controle. Ten tweede blijken deze klanten niet het recht te hebben om het gebruik dat van het betrokken deel van dat gebouw wordt gemaakt, te controleren of te beperken. Ten derde kunnen deze serverkasten zelf niet als onroerende goederen worden aangemerkt.

62 De omstandigheden waarin de servers worden ondergebracht, blijken dus niet te voldoen aan de voorwaarden van artikel 47 van de btw-richtlijn en artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening, die moeten zijn vervuld om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde colocatiediensten te kunnen beschouwen als diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

63 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 47 van de btw-richtlijn en artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening aldus moeten worden uitgelegd dat colocatiediensten waarbij de verrichter van die diensten zijn klanten serverkasten ter beschikking stelt voor de installatie van hun servers, en hun bijkomende goederen en diensten aanbiedt, zoals stroom en verschillende diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers moeten verzekeren, geen diensten met betrekking tot onroerende goederen vormen in de zin van die bepalingen, wanneer die klanten niet beschikken over een uitsluitend gebruiksrecht op het deel van het gebouw waarin de serverkasten zijn geïnstalleerd, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor

vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 135, lid 1, onder I), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, moet aldus worden uitgelegd dat colocatiediensten waarbij de verrichter van die diensten zijn klanten serverkasten ter beschikking stelt voor de installatie van hun servers, en hun bijkomende goederen en diensten aanbiedt, zoals stroom en verschillende diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers moeten verzekeren, geen diensten van verhuur van onroerende goederen vormen die onder de in die bepaling bedoelde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde vallen, aangezien – hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan – ten eerste deze dienstverrichter zijn klanten niet op passieve wijze een oppervlakte of ruimte ter beschikking stelt en hun niet het recht waarborgt om die te gebruiken als waren zij de eigenaar ervan, en ten tweede de serverkasten geen integrerend deel uitmaken van het gebouw waarin zij zijn opgesteld en er evenmin blijvend zijn geïnstalleerd.**

2) **Artikel 47 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8, en artikel 31 bis van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013, moeten aldus worden uitgelegd dat colocatiediensten waarbij de verrichter van die diensten zijn klanten serverkasten ter beschikking stelt voor de installatie van hun servers, en hun bijkomende goederen en diensten aanbiedt, zoals stroom en verschillende diensten die een optimale operationele omgeving voor het gebruik van die servers moeten verzekeren, geen diensten met betrekking tot onroerende goederen vormen in de zin van die bepalingen, wanneer die klanten niet beschikken over een uitsluitend gebruiksrecht op het deel van het gebouw waarin de serverkasten zijn geïnstalleerd, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.**

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.