

Lieta C-931/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 20. decembris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzgericht (Austrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 20. decembris

Sūdzības iesniedzēja:

Titanium Ltd

Atbildētāja:

Finanzamt Wien 1/23

Pamatlietas priekšmets

Sūdzība par *Finanzamt Wien 1/23* [Vīnes Finanšu pārvaldes 1/23. rajonam] lēmumiem par apgrozījuma nodokli no 2004. līdz 2010. gadam

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālais jautājums

Vai “pastāvīgas iestādes” jēdziens ir jāsaprot tādējādi, ka vienmēr ir jābūt cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem un tādēļ iestādē noteikti ir jābūt pieejamam pakalpojuma sniedzēja paša personālam, vai arī konkrētajā gadījumā valsts teritorijā esoša nekustamā īpašuma ar nodokli apliekamu iznomāšanu, kas ir tikai pasīvs sadarbības pakalpojums, arī bez cilvēkresursiem var uzskatīt par “pastāvīgu iestādi”?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 21. pants

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 192.a–205. pants (it īpaši 192.a, 193., 194. un 196. pants)

Padomes Direktīva 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu

Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “Īstenošanas regula”), 11. un 53. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Österreichisches Umsatzsteuergesetz [Austrijas 1994. gada Apgrozījuma nodokļa likums] (turpmāk tekstā – “UStG”), 1., 3.a, 11., 19. un 28. pants

Deutsches Umsatzsteuergesetz [Vācijas Apgrozījuma nodokļa likums], 13.b pants

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un līdzšinējās tiesvedības izklāsts

- 1 Sūdzības iesniedzēja ir sabiedrība, kas darbojas nekustamo īpašumu, aktīvu pārvaldības, kā arī mājokļu un pilsētattīstības jomā, kuras juridiskā adrese un vadība atrodas Džērsijā [Jersey]. Kopš 1995. gada tai Austrijā pieder nekustamais īpašums, kuru tā iznomāja diviem iekšzemes uzņēmējiem, par ko uzliek apgrozījuma nodokli. Ar iznomāšanu saistītie darījumi bija tās vienīgie iekšzemes darījumi. Sūdzības iesniedzēja nama pārvaldīšanu pilnvaroja veikt Austrijas namu apsaimniekošanas uzņēmumam, kas būtībā veica atbalsta un administratīvus uzdevumus. Pilnvaras pieņemt būtiskus lēmumus (piemēram, nomas attiecību izveidi un izbeigšanu vai ieguldījumu un remonta darbu veikšanu) saglabājās sūdzības iesniedzējai. Namu apsaimniekotājs savas darbības veikšanai izmantoja savas biroja telpas un savas tehniskās struktūras, kurām ar sūdzības iesniedzējas nekustamo īpašumu nebija nekādas telpiskas un/vai funkcionālas saiknes.

Finanšu pārvalde attiecībā uz sūdzības iesniedzēju, kas sniedz pakalpojumu, cita starpā noteica pievienotās vērtības nodokli par 2009. un 2010. gadu un noteica sūdzības iesniedzējai pienākumu samaksāt attiecīgās nodokļu summas. Ar savu sūdzību *Bundesfinanzgericht* [Federālajā finanšu tiesā] sūdzības iesniedzēja apstrīdēja šos lēmumus.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 2 Sūdzības iesniedzēja uzskata, ka, nepastāvot cilvēkresursiem, tās iznomātais nekustamais īpašums neesot pastāvīga iestāde un ka tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 196. pantu vai 1994. gada Apgrozījuma nodokļa likuma (turpmāk tekstā – “UStG 1994”) 19. panta 1. punktu notiekot nodokļa saistību pāreja uz iekšzemes pakalpojuma saņēmējiem. Attiecīgi tā savos rēķinos nav norādījusi pievienotās vērtības nodokli. Savukārt finanšu pārvalde uzskata, ka valsts teritorijā iznomāts nekustamais īpašums esot gan uzskatāms par valsts teritorijā esošu pastāvīgu iestādi.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 3 Saskaņā ar UStG 19. pantu nodokļa saistības pāriet uz pakalpojuma saņēmēju, ja pakalpojumu sniedzošajam uzņēmējam valsts teritorijā nav ne pastāvīgās dzīvesvietas (juridiskās adreses), ne parastās dzīvesvietas (juridiskā situācija līdz 2012. gada 14. decembrim), vai, ja tas valsts teritorijā neveic ne uzņēmējdarbību, ne tam ir kāds cits ar pakalpojuma sniegšanu saistīts pastāvīgs uzņēmums (juridiskā situācija kopš 2012. gada 15. decembra). Jēdziens “pastāvīgs uzņēmums”, interpretējot atbilstīgi direktīvai, ir jāsaprot kā “pastāvīga iestāde” PVN direktīvas vai Īstenošanas regulas izpratnē. *Österreichischer Verwaltungsgerichtshof* [Austrijas Augstākā administratīvā tiesa] ar 2003. gada 29. aprīļa spriedumu, 2001/14/0226, pastāvīgā uzņēmuma jēdzienu interpretēja atbilstīgi Savienības tiesībām: to raksturojot pietiekams cilvēkresursu un tehnisko resursu minimums, kas ir nepieciešams pakalpojuma sniegšanai, kā arī pietiekama pastāvības pakāpe pastāvīgas cilvēkresursu un tehnisko resursu mijiedarbības izpratnē.

Lai gan saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantā noteikto pamatprincipu nodokļa maksātājam, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par ko uzliek nodokli, principā ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, saskaņā ar PVN direktīvas 194. un nākamajiem pantiem noteiktos gadījumos notiek brīvprātīga vai obligāta nodokļa saistību pāreja uz valsts teritorijā reģistrētu pakalpojuma saņēmēju. Ar Direktīvu 2008/8/EK grozītajā PVN direktīvas (attiecībā uz šo gadījumu laika ziņā vēl nepiemērojamā) redakcijā tika ietverts jauns 192.a pants, ar ko, noteikumu par nodokļa maksāšanas kārtību piemērošanai, no jauna tika definēts tāda nodokļa maksātāja jēdziens, kas [dalībvalstī] neveic uzņēmējdarbību. Attiecībā uz pastāvīgo iestādi šajā ziņā tika precizēta prasība, ka tā nepiedalās preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanā. Tomēr jau pirms 192.a panta iekļaušanas (vai pat jau Direktīvas 77/388/EEK jomā) attiecībā uz nodokļa saistību pāreju nozīme bija tam, ka pakalpojuma sniedzējs principā neveica uzņēmējdarbību valsts teritorijā. Tātad uzsvars tika likts uz to, ka valsts teritorijā nepastāvēja ne juridiskā adrese, ne (kopš PVN direktīvas 192.a panta iekļaušanas vairs arī preces piegādē vai pakalpojuma sniegšanā neiesaistīta) pastāvīgā iestāde. Jau iepriekš Direktīvas 77/388 21. panta 1. punkta b) apakšpunktā bija paredzēts,

ka, lai notiktu nodokļa saistību pāreja uz pakalpojuma saņēmēju, pakalpojumu sniedz “nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārzemēs”.

PVN direktīvā izmantotais pastāvīgas iestādes jēdziens pašā direktīvā nav definēts, bet tas ir visaptveroši interpretēts Tiesas judikatūrā; šī interpretācija ir pārņemta (attiecībā uz šo gadījumu laika ziņā vēl nepiemērojamā) Īstenošanas regulā (11. pantā un PVN direktīvas 192.a panta īstenošanai 53. pantā).

Konkrēti nekustamā īpašuma iznomāšanas gadījums tiek precizēts skaidrojumos par “ES PVN noteikumiem attiecībā uz pakalpojuma sniegšanas vietu, kurus piemēro ar nekustamo īpašumu saistītiem pakalpojumiem”, kuri stājušies spēkā 2017. gadā. Ja tiek sniegts ar nekustamo īpašumu saistīts pakalpojums, tad saskaņā ar šo skaidrojumu 28. punktu pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā tajā dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais īpašums. Tādēļ, nosakot šā pakalpojuma sniegšanas vietu, nav svarīga pakalpojuma sniedzēja pastāvīgās iestādes vieta šajā dalībvalstī. Turklāt tikai tas, ka uzņēmumam ir nekustamais īpašums attiecīgajā dalībvalstī, nenozīmē, ka var secināt – tā pastāvīgās iestādes vieta ir šajā jurisdikcijā. Lai gan šie skaidrojumi nav juridiski saistoši un ir formulēti tikai pēc šajā gadījumā strīdīgā laikposma, tomēr, ņemot vērā, ka visas ES dalībvalstis ir vienojušās par šādas interpretācijas publicēšanu, šai interpretācijai ir jāpiešķir arī atbilstoša nozīme.

Jautājumam par interpretāciju ir ne tikai konkrēta nozīme šīs sūdzības gadījumā (attiecībā uz 2009. un 2010. gadu, par kuriem ir strīds), bet arī vispārēja nozīme Savienības tiesību vienveidīgā piemērošanā, jo jēdziens “pastāvīga iestāde” vismaz Austrijā un Vācijā līdz šim nav ticis interpretēts vienveidīgi. Lai gan Eiropas Savienības Tiesa jau vairākkārt ir pievērsusies jēdziena “pastāvīga iestāde” interpretācijai (skat., piemēram, spriedumus, 1985. gada 4. jūlijs, *Berkholz*, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; 1997. gada 20. februāris, *DFDS*, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; 1997. gada 17. jūlijs, *ARO Lease BV*, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; 2007. gada 28. jūnijs, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; skat. arī spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) un Tiesas veiktā interpretācija cita starpā ir tikusi atspoguļota Īstenošanas regulas (attiecībā uz šo gadījumu laika ziņā vēl nepiemērojamā) 53. pantā, tomēr joprojām pastāv pamatotas šaubas par jēdziena Savienības tiesībām atbilstīgu interpretāciju. Saskaņā ar līdzšinējo interpretāciju PVN nolūkā nozīmīgai pastāvīgai iestādei ir jābūt pietiekamai pastāvības pakāpei un turklāt struktūrai, kas, ņemot vērā tās cilvēkresursus un tehniskos resursus, ļauj sniegt pakalpojumus. Tomēr, ņemot vērā, ka vēl nav pilnībā precizēts jautājums, vai vienmēr abām pazīmēm (proti, cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem) ir jābūt izpildītām kumulatīvi, vai arī tas ir nepieciešams tikai tad, ja to nosaka attiecīgās saimnieciskās darbības funkcionēšanas spēja.

PVN direktīvas 196. pantā ir noteikts, ka pakalpojumu sniedz nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī. PVN direktīvas 192.a pantā attiecībā uz jautājumu par uzņēmējdarbības veikšanas vietu tostarp ir norādīts uz “pastāvīgas iestādes” esamību, kas piedalās pakalpojuma sniegšanā.

No spriedumiem lietās *ARO Lease BV* un *Lease Plan Luxembourg SA* izriet, ka konkrēti ir jābūt pieejamam savam personālam, un nepietiek, piemēram, ar cita pilnvarota uzņēmuma personālu. Tas tā vēl jo vairāk tā ir tad, ja pilnvarotā namu apsaimniekotāja personāls veic tikai atbalsta un administratīvus uzdevumus.

Apstākļi, kas liecina pret pastāvīgas iestādes esamību

Gan no Tiesas judikatūras, gan no Īstenošanas regulas 53. pantā noteiktās definīcijas izriet, ka prasība pastāvīgas iestādes esamībai ir cilvēku (un tehniskie) resursi. Tiesa norāda uz cilvēkresursu un tehnisko resursu pastāvīgu mijiedarbību, kas nepieciešama attiecīgo pakalpojumu sniegšanai. Tā kā šajā gadījumā tiek iznomāts tikai iekšzemē esošs nekustamais īpašums un nekustamajā īpašumā netiek izmantots savs personāls, prasība par cilvēkresursiem nebūtu izpildīta, kā rezultātā nevarētu uzskatīt, ka pastāv iekšzemē esoša pastāvīga iestāde. Šādu nomas pakalpojumu sniegšanai cilvēkresursu ziņā būtībā būtu nepieciešams tikai iznomātājs, kurš pieņem lēmumus, paraksta līgumus vai, piemēram, pilnvaro namu apsaimniekotāju. Šī cilvēkresursu komponente šajā gadījumā neatrodas nekustamā īpašuma iznomāšanas vietā. Līdz ar to arī no pilnvarotā iekšzemē esošā namu apsaimniekotāja darbības nevarētu izdarīt citu secinājumu, jo, no vienas puses, izmantotais personāls nav pašas sūdzības iesniedzējas personāls un, no otras puses, namu apsaimniekotājs katrā ziņā veic tikai atbalsta un administratīvus uzdevumus.

Apstākļi, kas liecina par pastāvīgas iestādes esamību

a) Austrijas finanšu pārvaldes sniegtā interpretācija

Austrijas finanšu pārvalde ir publicējusi “Apgrozījuma nodokļa vadlīnijas 2000”, lai nodrošinātu vienveidīgu interpretāciju. Tādējādi uzņēmēji, kuriem pieder valsts teritorijā esošs nekustamais īpašums un kuri to iznomā, par ko uzliek nodokli, šajā ziņā (tātad attiecībā uz no nomas izrietošiem darījumiem) ir uzskatāmi par iekšzemes uzņēmējiem. Tiem šie darījumi ir jādeklarē nodokļa apmēra aprēķināšanas procedūrā. Pakalpojuma saņēmējam nav jāmaksā nodoklis par šiem darījumiem. Tātad Austrijas finanšu pārvalde attiecībā uz iznomātu nekustamo īpašumu vienmēr pieņem, ka pastāv pastāvīga iestāde vai tiek veikta uzņēmējdarbība nekustamā īpašuma atrašanās vietā, tādējādi nekustamā īpašuma iznomāšanas ietvaros nenotiekot nodokļa saistību pāreja.

b) Vācijas judikatūra un Vācijas finanšu pārvaldes sniegtā interpretācija

Saskaņā ar Vācijas finanšu tiesu judikatūru par sabiedrības, kuras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir ārvalstīs, vēja turbīnu ekspluatāciju vēja turbīnas pašas par sevi pamatotu iekšzemes pastāvīgu uzņēmumu, lai gan tajās arī netiek izmantots savs personāls (skat., piemēram, *FG Münster* [Minsteres Finanšu tiesa], 2013. gada 5. septembris, 5 K 1768/10 U; *FG Köln* [Kēlnes Finanšu tiesa], 2017. gada 14. marts, 2 K 920/14; *FG Schleswig-Holstein* [Šlēsvigas-Holšteinas

Finanšu tiesa], 2018. gada 17. maijs, 4 K 47/17). Attiecīgi šādas vēja turbīnas ir stacionāras iekārtas ar ievērojamu vērtību, kurām piemita visaugstākā iespējamā pastāvības pakāpe. Tas, ka vēja elektrostacijās uz vietas netiek nodarbināts savs personāls, neesot pretrunā pieņemumam par pastāvīgu iestādi. Principā gan arī cilvēkresursi ir viens no pastāvīgas iestādes būtiskajiem elementiem, kas tomēr nenozīmējot, ka cilvēkresursu un tehnisko resursu kritērijiem vienmēr ir jābūt izpildītiem līdzvērtīgā apmērā. Drīzāk, minimāli, vai izņēmuma gadījumos pat neesoši, cilvēkresursi varot tikt kompensēti ar pārmērīgi izteiktiem tehniskiem resursiem. Tādēļ jautājumā par uzņēmējdarbības veikšanas vietu neesot obligāti jāņem vērā sava personāla esamība.

Ciktāl zināms, šajā konkrētajā jautājumā vēl nav pieejama Vācijas *Bundesfinanzhof* [Federālās Finanšu tiesas] (turpmāk tekstā – “BFH”) judikatūra. 2014. gada 19. novembra BFH lēmumā V R 41/13 šis jautājums palika neatbildēts. Arī 2017. gada 9. maija lēmumā XI B 13/17 BFH tāda jautājuma precizēšanu, kas ir salīdzināms ar šajā gadījumā uzdoto juridisko jautājumu, par to, vai ar nodokli apliekamas iznomāšanas gadījumā valsts teritorijā esošu nekustamo īpašumu esot jāuzskata par uzņēmēja pastāvīgu iestādi, atstāja neatbildētu (jo saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta jau atradās valsts teritorijā). Visbeidzot vēl var atsaukties uz Vācijas *Umsatzsteueranwendungslass* [Noteikumiem par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu] attiecībā uz Vācijas Apgrozījuma nodokļa likuma 13.b pantu, saskaņā ar kuriem pasīvu pakalpojumu gadījumā, ko veido sadarbības pakalpojumi, cilvēkresursu esamība neesot jāņem vērā.