

Sprawa C-931/19**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

20 grudnia 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzgericht (Austria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

20 grudnia 2019 r.

Strona skarżąca:

Titanium Ltd

Pozwany organ:

Finanzamt Wien 1/23

Przedmiot postępowania przed sądem krajowym

Skarga na decyzje Finanzamt Wien 1/23 dotyczące podatku VAT za lata 2004–2010

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytanie prejudycjalne

Czy pojęcie „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” należy interpretować w ten sposób, że zakłada ono obecność zasobów ludzkich oraz technicznych, i w związku z tym w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej konieczna jest obecność własnego personelu usługodawcy, czy też w konkretnym przypadku podlegającym opodatkowaniu wynajmu nieruchomości położonej na terytorium krajowym, który to wynajem stanowi tylko bierną usługę polegającą na tolerowaniu [działań usługobiorcy], można to miejsce uznać za

„stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” również w sytuacji braku występowania w tym miejscu zasobów ludzkich?

Przywołane przepisy prawa Unii Europejskiej

Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych; Wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, art. 21

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”), art. 192a - 205 (w szczególności art. 192a, 193, 194, 196)

Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), art. 11, 53

Przywołane przepisy krajowe

Umsatzsteuergesetz 1994 (austriacka ustawa o podatku obrotowym z 1994 r. zwana dalej „UStG”), §§ 1, 3a, 11, 19, 28

Umsatzsteuergesetz (niemiecka ustawa o podatku obrotowym), § 13b

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Strona skarżąca jest spółką działającą w branży nieruchomości, zarządzania mieniem oraz mieszkalnictwa z siedzibą i zarządem w Jersey. Od 1995 r. posiada ona w Austrii nieruchomość, którą udostępniała na zasadzie wynajmu podlegającego opodatkowaniu VAT dwóm przedsiębiorstwom krajowym. Obroty uzyskane z wynajmu były jej jedynymi uzyskiwanymi przez nią obrotami krajowymi. Skarżąca powierzyła zarządzanie nieruchomością austriackiemu przedsiębiorstwu zarządzania nieruchomościami, które zasadniczo wykonywało zadania pomocnicze i administracyjno-techniczne. Uprawnienie do podejmowania istotnych decyzji (takich jak zawieranie i rozwiązanie umów najmu lub dokonywanie inwestycji i napraw) pozostawiono skarżącej. Przedsiębiorstwo to wykorzystywało dla potrzeb wykonywania swojej działalności własne powierzchnie biurowe i własne struktury techniczne, które w żaden sposób nie były związane przestrzennie ani funkcjonalnie z nieruchomością skarżącej.

W odniesieniu do świadczącej usługi skarżącej organ podatkowy ustalił wymiar podatku VAT w szczególności za lata 2009 i 2010 i zobowiązał skarżącą do zapłaty odpowiednich kwot podatku. Skarżąca kwestionuje te decyzje w swojej skardze wniesionej do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu finansowego).

Główne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 2 Skarżąca uważa, że wynajmowana przez nią nieruchomość nie stanowi stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej z uwagi na brak obecności zasobów ludzkich, a zatem zgodnie z art. 196 dyrektywy VAT względnie zgodnie z § 19 ust. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (zwanej dalej „UStG 1994”) dochodzi do przejścia zobowiązania podatkowego na usługobiorcę krajowego. W związku z tym nie wykazała ona w swoich fakturach podatku VAT. Organ podatkowy uważa natomiast, że nieruchomość wynajmowana na terytorium krajowym stanowi stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w kraju.

Krótkie przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 3 Zgodnie z art. 19 UstG zobowiązanie podatkowe przechodzi na usługobiorcę, jeżeli przedsiębiorstwo świadczące usługi nie ma na terytorium krajowym miejsca zamieszkania (siedziby) ani zwykłego miejsca pobytu (stan prawny do dnia 14 grudnia 2012 r.) lub nie prowadzi na terytorium kraju przedsiębiorstwa lub innego zakładu uczestniczącego w świadczeniu usług (stan prawny od dnia 15 grudnia 2012 r.). Pojęcie „zakładu” jest interpretowane w ramach wykładni zgodnej z dyrektywą jako „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu dyrektywy VAT tudzież rozporządzenia wykonawczego. Austriacki Verwaltungsgerichtshof (naczelny sąd administracyjny) dokonał wykładni pojęcia zakładu w wyroku z dnia 29 kwietnia 2003 r., 2001/14/0226, w sposób zgodny z prawem Unii: cechą charakterystyczną są wystarczające zasoby ludzkie i techniczne konieczne dla świadczenia określonych usług, jak również wystarczający stopień trwałości w znaczeniu zgromadzenia stałych zasobów ludzkich i technicznych.

Podczas gdy zgodnie z podstawową zasadą zawartą w art. 193 dyrektywy VAT podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług jest co do zasady zobowiązany do zapłaty należnego podatku VAT, w niektórych przypadkach dochodzi do fakultatywnego lub obligatoryjnego przeniesienia zobowiązania podatkowego na usługobiorcę mającego siedzibę w kraju, zgodnie z art. 194 i nast. dyrektywy VAT. W wersji dyrektywy VAT zmienionej dyrektywą 2008/8/WE (niemającej jeszcze zastosowania w przedmiotowej sprawie *ratione temporis*) został dodany nowy art. 192a, w którym zawarta została nowa definicja podatnika niemającego siedziby dla celów zastosowania przepisów dotyczących statusu podatnika. W odniesieniu do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej ustanowiony został w tym zakresie wymóg, by miejsce to nie uczestniczyło w transakcji dostawy lub świadczenia usług. Niemniej jednak już przed dodaniem art. 192a (lub już

w zakresie zastosowania dyrektywy 77/388/WE) dla przeniesienia zobowiązania podatkowego decydujące znaczenie miało to by usługobiorca co do zasady nie miał siedziby na terytorium kraju. Opierano się więc na tym, że na terytorium kraju nie istniała siedziba, ani (od wprowadzenia art. 192a dyrektywy VAT również uczestniczącego w transakcji dostawy lub świadczenia usług) stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Już przedtem art. 21 ust. 1 lit. b) dyrektywy 77/388 wymagał dla przeniesienia zobowiązania podatkowego na usługobiorcę świadczenia usługi przez „podatnika mającego siedzibę za granicą”.

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej użyte w dyrektywie VAT nie jest zdefiniowane w samej dyrektywie, aczkolwiek było często interpretowane w orzecznictwie Trybunału; wykładnia ta znalazła swój wyraz w (niemającym jeszcze zastosowania w przedmiotowej sprawie *ratione temporis*) rozporządzeniu wykonawczym (w art. 11 i w odniesieniu do wykonania art. 192 dyrektywy VAT w art. 53).

Konkretnie do wynajmu nieruchomości odnoszą się noty wyjaśniające do „przepisów UE dotyczących podatku VAT dotyczących miejsca świadczenia usług w związku z nieruchomościami”, które weszły w życie w 2017 r. Jeżeli usługa jest świadczona w związku z nieruchomością, wówczas zgodnie z pkt 28 tych not podatek VAT przypada w państwie członkowskim, w którym jest położona nieruchomość. W konsekwencji dla określenia miejsca świadczenia usług nie ma znaczenia, czy usługodawca ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim. Sam fakt, że przedsiębiorstwo posiada nieruchomość w państwie członkowskim, nie pozwala jeszcze stwierdzić, że posiada ono stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie. Chociaż noty te nie mają wiążącej mocy prawnej i zostały ogłoszone dopiero po upływie okresu, którego dotyczy spór, to jednak z uwagi na fakt, że wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej porozumiały się co do publikacji takiej wykładni, należy przyznać tej wykładni również odpowiednią wagę.

Kwestia wykładni ma nie tylko konkretne znaczenie dla niniejszej sprawy (dotyczącej spornych lat 2009 i 2010), lecz również ogólne znaczenie dla jednolitego stosowania prawa Unii, ponieważ pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”, przynajmniej w Austrii i w Niemczech, nie było dotychczas interpretowane w sposób jednolity. Co prawda Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zajmował się już wielokrotnie wykładnią pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” (zob. na przykład wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; z dnia 20 lutego 1997 r. DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; z dnia 17 lipca 1997 r., ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; zob. także wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) i wykładnia dokonana przez Trybunał znalazła swoje odzwierciedlenie w szczególności w (niemającym jeszcze zastosowania w niniejszej sprawie *ratione temporis*) art. 53 rozporządzenia wykonawczego, jednakże nadal pozostają uzasadnione

wątpliwości co do zgodnej z prawem Unii wykładni tego pojęcia. Zgodnie z dotychczasową wykładnią stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej mające znaczenie dla celów podatku VAT powinno charakteryzować się wystarczającym stopniem trwałości oraz strukturą, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych umożliwia świadczenie danych usług. Jednakże wydaje się, że nie została jeszcze w sposób ostateczny wyjaśniona kwestia, czy te dwie cechy (to znaczy zasoby ludzkie i techniczne) muszą być spełnione łącznie, czy też jest to konieczne tylko wtedy, gdy jest to konieczne dla funkcjonowania danej działalności gospodarczej.

Artykuł 196 dyrektywy VAT nawiązuje do świadczenia usługi przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim świadczenia usługi. Artykuł 192a dyrektywy VAT opiera się w odniesieniu do kwestii siedziby w szczególności na istnieniu „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”, które uczestniczy w świadczeniu usług.

Z ww. wyroków w sprawach *ARO Lease BV* i *Lease Plan Luxembourg SA* wynika, że konkretnie konieczna jest obecność własnego personelu i że nie wystarczy personel innego przedsiębiorstwa, któremu powierzono wykonanie usługi. Jest tak tym bardziej w sytuacji, gdy personel przedsiębiorstwa zarządzania nieruchomością, któremu powierzono wykonanie usługi, wykonuje jedynie zadania mające charakter pomocniczy i administracyjno-techniczny.

Okoliczności przemawiające przeciwko istnieniu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

Zarówno z orzecznictwa Trybunału, jak i z definicji zawartej w art. 53 rozporządzenia wykonawczego wynika, że istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej wiąże się z wymogiem posiadania zasobów ludzkich (i technicznych). Trybunał mówi o zgromadzeniu stałych zasobów ludzkich i technicznych koniecznych dla świadczenia danych usług. Ponieważ w niniejszej sprawie wynajmowana jest jedynie krajowa nieruchomość i nieruchomość ta nie jest obsługiwana przez czynny personel usługodawcy, wymóg posiadania zasobów ludzkich nie byłby spełniony, w związku z czym nie należałoby przyjmować, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajduje się na terytorium krajowym. Dla świadczenia tego rodzaju usług wynajmu zasadniczo potrzebny byłby z punktu widzenia zasobów ludzkich jedynie wynajmujący, który podejmuje decyzje, podpisuje umowy lub, na przykład, powierza zarządzanie nieruchomością. W niniejszej sprawie ten element ludzki nie występuje w miejscu, w którym znajduje się wynajmowana nieruchomość. Również działalność krajowego przedsiębiorstwa zarządzania nieruchomością, któremu powierzono zarządzanie nieruchomością, nie prowadziłaby do innego wniosku, ponieważ, po pierwsze, w przypadku zatrudnionego personelu nie chodzi o własny personel skarżącej, a po drugie, przedsiębiorstwo zarządzania nieruchomością wykonuje w każdym razie jedynie zadania o charakterze pomocniczym i administracyjno-technicznym.

Okoliczności przemawiające za istnieniem stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej*a) Wykładnia dokonywana przez austriackie organy podatkowe*

Austriacka administracja podatkowa wydała „Dyrektywy dotyczące podatku obrotowego 2000” w celu zapewnienia jednolitej wykładni. Zgodnie z tymi dyrektywami przedsiębiorcy posiadający i oddający nieruchomość położoną na terytorium krajowym w najem podlegający opodatkowaniu VAT są uznawani w tym względzie (a więc w odniesieniu do obrotów z wynajmu) za przedsiębiorców krajowych. Zgodnie z tymi dyrektywami są oni zobowiązani do zgłaszania tych transakcji w deklaracjach w ramach procedury ustalenia wymiaru opodatkowania. Usługobiorca nie jest zobowiązany do zapłaty podatku od tych transakcji. Austriackie organy podatkowe przyjmują więc zawsze w odniesieniu do wynajmowanej nieruchomości, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub siedziba istnieje w miejscu położenia nieruchomości, w związku z czym w ramach wynajmu nieruchomości nie dochodzi do przeniesienia zobowiązania podatkowego.

b) Orzecznictwo niemieckie i wykładnia dokonywana przez niemieckie organy podatkowe

Zgodnie z niemieckim orzecznictwem podatkowym dotyczącym eksploatacji turbin wiatrowych przez spółkę mającą siedzibę działalności gospodarczej za granicą, turbiny wiatrowe same w sobie stanowią zakład na terytorium krajowym, mimo że nie pracuje w nich personel własny (zob. na przykład FG Münster z dnia 5 września 2013 r., 5 K 1768/10 U; FG Köln z dnia 14 marca 2017 r., 2 K 920/14; FG Schleswig-Holstein 17 maja 2018 r., 4 K 47/17). Tego rodzaju turbiny wiatrowe są stałymi instalacjami o znaczącej wartości, odznaczającymi się najwyższym możliwym stopniem trwałości. Brak własnego personelu na terenie turbin wiatrowych nie stoi na przeszkodzie przyjęciu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Prawdą jest, że co do zasady zasoby ludzkie stanowią również jeden z zasadniczych elementów stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co nie oznacza jednak, że kryteria zasobów ludzkich oraz technicznych muszą zawsze być spełnione w tym samym zakresie. Przeciwnie, niewielkie zasoby ludzkie, lub w wyjątkowych przypadkach nawet ich brak, mogą zostać zrekomensowane znacząco ponadprzeciętnymi zasobami technicznymi. W odniesieniu do kwestii siedziby nie należy zatem koniecznie opierać się na obecności własnego personelu.

Jak się wydaje, w odniesieniu do tej konkretnej kwestii brak dotychczas orzecznictwa niemieckiego Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej „BGH”). W orzeczeniu BFH z dnia 19 listopada 2014 r., V R 41/13, kwestia ta nie została rozstrzygnięta. Również w postanowieniu z dnia 9 maja 2017 r., XI B 13/17, BFH pozostawił nierozstrzygniętą kwestię podobną do przedmiotowej kwestii prawnej, czy w przypadku podlegającego

opodatkowaniu wynajmu należy uznać nieruchomość położoną na terytorium krajowym za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej przedsiębiorcy (ponieważ siedziba działalności gospodarczej znajdowała się już na terytorium krajowym). Wreszcie można jeszcze odesłać do niemieckiego Umsatzsteueranwendungserlass (obwieszczenia w sprawie stosowania podatku obrotowego) dotyczącego § 13b niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zgodnie z którym w przypadku usług biernych w postaci tolerowania [działań usługobiorcy] zasoby ludzkie są nieistotne.

DOKUMENT ROBOCZY