

Věc C-931/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

20. prosince 2019

Předkládající soud:

Bundesfinanzgericht (Rakousko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

20. prosince 2019

Žalobkyně:

Titanium Ltd

Žalovaný orgán:Finanzamt Wien 1/23**Předmět původního řízení**

Stížnost proti výměrům daně z obrátu za roky 2004 až 2010 vydaným Finanzamt Wien 1/23 (finanční úřad, Vídeň).

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžná otázka

Musí být pojem „stálá provozovna“ chápán v tom smyslu, že je vždy nezbytná existence lidských a technických zdrojů a že v provozovně musí být tedy bezpodmínečně k dispozici vlastní zaměstnanci poskytovatele služby, nebo lze v konkrétním případě zdanitelného pronájmu nemovitosti nacházející se v tuzemsku, který je pouhým pasivním plněním spočívajícím ve strpění, chápat tuto nemovitost i bez lidských zdrojů jako „stálou provozovnu“?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, článek 21

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), články 192a až 205 (zejména články 192a, 193, 194, 196)

Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „prováděcí nařízení“), články 11 a 53

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Rakouský Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG 1994“), § 1, § 3a, § 11, § 19, § 28

Německý Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), § 13b

Stručné shrnutí skutkového stavu a dosavadního řízení

- 1 Žalobkyně je společnost podnikající v oblasti realit, správy majetku, bydlení a sídel, jejíž sídlo a vedení se nachází v Jersey. Od roku 1995 vlastní v Rakousku nemovitost, kterou pronajímá dvěma tuzemským podnikatelům a tento pronájem podléhá dani z obratu. Plnění dosahovaná z tohoto pronájmu byla jejími jedinými tuzemskými plněními. Žalobkyně pověřila správou budov rakouský podnik správy nemovitostí, který v zásadě plnil podpůrné a administrativní úkoly. Pravomoc přijímat zásadní rozhodnutí (jako například zakládání a rušení nájemních poměrů nebo provádění investic a oprav) si ponechala žalobkyně. Správa nemovitosti používala pro svou činnost vlastní kancelářské prostory a vlastní technické struktury, které neměly žádnou prostorovou a/nebo funkční vazbu na nemovitost žalobkyně.

Finanční správa vyměřila žalobkyni daň z přidané hodnoty mimo jiné za roky 2009 a 2010 a uložila jí, aby odvedla příslušné částky daně. Žalobkyně tyto výměry napadla stížností k Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko).

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 2 Žalobkyně je toho názoru, že nemovitost, kterou pronajímá, není stálou provozovnou, neboť není vybavena lidskými zdroji, a tím tedy podle článku 196 směrnice o DPH příp. podle § 19 odst. 1 UStG 1994 přechází daňová povinnost na tuzemského příjemce plnění. Na svých fakturách proto daň z přidané hodnoty nevykazovala. Finanční správa má však za to, že nemovitost pronajímaná v tuzemsku jednoznačně je stálou provozovnou v tuzemsku.

Stručné vylíčení odůvodnění předběžné otázky

- 3 Podle článku 19 UStG přechází daňová povinnost na příjemce plnění, pokud podnikatel poskytující plnění nemá v tuzemsku bydliště (sídlo) ani své obvyklé bydliště (právní stav do 14.12.2012) příp. v tuzemsku neprovozuje svůj podnik ani zde nemá jinou provozovnu, která se účastní na poskytování plnění (právní stav od 15.12.2012). Pojem „provozovna“ je v souladu se směrnicí chápán jako „stálá provozovna“ ve smyslu směrnice o DPH příp. prováděcího nařízení. Rakouský Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) podal výklad pojmu provozovna v rozhodnutí ze dne 29. dubna 2003, 2001/14/0226 v souladu s unijním právem: Příznačná je dostatečná minimální soudržnost lidských a věcných prostředků nezbytných k poskytování služby, jakož i dostatečná úroveň stálosti ve smyslu trvalého působení lidských a věcných prostředků.

Zatímco podle základního pravidla stanoveného článkem 193 směrnice o DPH je daň z přidané hodnoty povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, podle článku 194 a násl. směrnice o DPH dochází v určitých případech k povinnému nebo volitelnému přechodu daňové povinnosti na příjemce daně usazeného v tuzemsku. Do znění směrnice o DPH pozměněného směrnicí 2008/8/ES (v projednávané věci z časového hlediska ještě nepoužitelného) byl doplněn nový článek 192a, který nově definoval pojem neusazené osoby povinné k dani pro účely uplatnění na ustanovení o daňové povinnosti. Ohledně stálé provozovny byl přitom stanoven požadavek, že ta se nesmí účastnit dodání zboží nebo poskytnutí služby. Avšak již před zavedením článku 192a (resp. již v oblasti působnosti směrnice 77/288/EHS) bylo pro přechod daňové povinnosti rozhodující, že poskytovatel plnění nebyl usazený v tuzemsku. Vycházelo se tedy z toho, že v tuzemsku neexistovalo sídlo ani stálá provozovna (která se od zavedení článku 192a směrnice o DPH ani neúčastnila dodání zboží nebo poskytnutí služby). Článek 21 odst. 1 písm. b) směrnice 77/388 již předtím stanovil, že pro přechod daňové povinnosti na příjemce plnění musí být služba poskytnuta „osobou povinnou k dani usazenou v zahraničí“.

Pojem stálé provozovny používaný směrnicí o DPH není ve směrnici samotné definován, judikaturou Soudního dvora EU však byl obsáhle vyložen; tato judikatura byla převzata do prováděcího nařízení (které se z časového hlediska na projednávanou věc ještě nepoužije) (v článku 11 a k provádění článku 192a směrnice o DPH v článku 53).

Případem pronájmu nemovitostí se konkrétně zabývají „Vysvětlivky k pravidlům týkajícím se místa poskytnutí služby související s nemovitostmi pro účely DPH v EU“, která vstoupila v platnost v roce 2017. Pokud se poskytnutá služba pokládá za službu související s nemovitostí, je podle bodu 28 těchto vysvětlivek nutno DPH odvést v členském státě, ve kterém se nemovitost nachází. Existence stále provozovny poskytovatele v tomto členském státě proto není pro určení místa poskytnutí této služby podstatná. Kromě toho pouhá skutečnost, že podnik vlastní nemovitost v daném členském státě, sama o sobě neumožňuje vyvodit závěr, že dotčený podnik má v této jurisdikci stálou provozovnu. Tyto vysvětlivky sice nejsou právně závazné a byly zveřejněny až po předmětném sporném období - nicméně vzhledem k tomu, že se všechny členské státy EU shodly na uveřejnění takového výkladu, je nutno mu přiřadit odpovídající váhu.

Výkladová otázka má význam nejen pro konkrétní případ stížnosti v projednávané věci (týkající se let 2009 a 2010), nýbrž obecný význam pro jednotné uplatňování unijního práva, neboť pojem „stálá provozovna“ dosud nebyl - alespoň v Rakousku a Německu - vykládán jednotně. Soudní dvůr Evropské unie se výkladem pojmu „stálá provozovna“ sice zabýval opakovaně (např. rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; ze dne 20. února 1997, DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; ze dne 17. července 1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; viz také rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) a výklad Soudního dvora se mimo jiné promítl také do článku 53 prováděcího nařízení (který se na projednávanou věc z časového hlediska ještě nepoužije), přesto však i nadále přetrvávají odůvodněné pochybnosti o výkladu tohoto pojmu v souladu s unijním právem. Podle dosavadního výkladu se stálá provozovna významná pro účely daně z přidané hodnoty vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a navíc i vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, která umožňuje poskytování služeb. Avšak otázka, zda musí být vždy splněny oba znaky (tedy lidské a věcné prostředky), nebo zda je to nezbytné pouze tehdy, vyžaduje-li to funkčnost příslušné hospodářské činnosti, dosud s konečnou platností vyjasněna nebyla.

Článek 196 směrnice o DPH navazuje na to, že službu poskytuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státu. Článek 192a směrnice o DPH ohledně otázky sídla vychází mimo jiné z existence „stále provozovny“, která se účastní poskytování služby.

Z rozsudků ve věcech *ARO Lease BV* a *Lease Plan Luxembourg SA* vyplývá, že musí existovat vlastní personál a nepostačuje například personál jiného pověřeného podniku. To platí o to více, plní-li personál pověřený správou nemovitosti pouze podpůrné, administrativní úkoly.

Okolnosti, které hovoří proti existenci stále provozovny

Z judikatury Soudního dvora i z definice v článku 53 prováděcího nařízení vyplývá, že pro existenci stále provozovny jsou nezbytné lidské (a technické)

zdroje. Soudní dvůr hovoří o trvalém spojení lidských a věcných prostředků, které jsou nezbytné k poskytování dotčených služeb. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je pouze pronajímána tuzemská nemovitost a na nemovitosti nepracuje žádný vlastní personál, požadavek lidských zdrojů není splněn, a proto nelze vycházet ze stálé provozovny v tuzemsku. Pro poskytování takovýchto služeb v oblasti pronájmu je ohledně lidských zdrojů zapotřebí pouze pronajímatel, který přijímá rozhodnutí, podepisuje smlouvy nebo například pověřuje správu nemovitosti. Takovýto osobní prvek v projednávané věci v místě pronajímáné nemovitosti k dispozici není. K jinému závěru nevede ani činnost pověřené tuzemské správy nemovitostí, neboť zaprvé pověřený personál není vlastním personálem žalobkyně a zadruhé správa nemovitostí beztak plní pouze podpůrné a administrativní úkoly.

Okolnosti, které hovoří pro existenci stálé provozovny

a) Výklad rakouské finanční správy

Rakouská finanční správa vydala „Směrnice k dani z obratu 2000“, které mají zajistit jednotný výklad. Podle nich musí být podnikatelé, kteří vlastní pozemek nacházející se v tuzemsku, pronajímají jej a tento pronájem je zdanitelným plněním, považováni v tomto smyslu (tedy ohledně plnění z pronájmu) za tuzemské podnikatele. Tato plnění musí uvést v daňovém přiznání. Daňovou povinnost z těchto plnění nemá jejich příjemce. Rakouská finanční správa vychází tedy u pronajímáných nemovitostí vždy z toho, že v místě nemovitosti existuje stálá provozovna nebo je zde podnikatel usazen, takže v rámci pronájmu nemovitosti nedochází k přechodu daňové povinnosti.

b) Německá judikatura a výklad německou finanční správou

Podle judikatury německých finančních soudů týkající se provozu větrných elektráren společností vykonávajících hospodářskou činnost v zahraničí zakládají větrné elektrárny jako takové tuzemskou provozovnu, ačkoliv ani zde nepracuje vlastní personál (viz např. Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru) 5. září 2013, 5 K 1768/10 U; Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem) 14. března 2017, 2 K 920/14; Finanzgericht Schleswig-Holstein (finanční soud spolkové země Šlesvicko-Holštýnsko) 17. května 2018, 4 K 47/17). Podle této judikatury jsou tyto větrné elektrárny pevnými zařízeními značné hodnoty, které vykazují nejvyšší stupeň stálosti. Domněnce stálé provozovny nebrání ani skutečnost, že v místě větrných elektráren nepracuje žádný vlastní personál. V zásadě jsou sice lidské zdroje jedním z podstatných znaků stálé provozovny, což však neznamená, že kritéria lidských a technických zdrojů musí být vždy naplněna stejnou měrou. Spíše naopak mohou věcné zdroje, jsou-li nadprůměrně významné, kompenzovat malé - nebo ve výjimečných případech dokonce chybějící - lidské zdroje. Otázku usazení proto nelze nutně podmiňovat existencí vlastního personálu.

Německý Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, dále jen „BFH“) podle všeho k této konkrétní otázce dosud žádnou judikaturu nepřijal. V rozhodnutí BFH ze dne 19. listopadu 2014, V R 41/13 zůstala tato otázka otevřená. Také v usnesení ze dne 9. května 2017, XI B 13/17 ponechal BFH otázku srovnatelnou s předmětnou právní otázkou, zda má být v případě zdanitelného pronájmu pozemek nacházející se v tuzemsku považován za stálou provozovnu podnikatele, otevřenou (neboť se v tuzemsku nacházelo již sídlo hospodářské činnosti). Závěrem lze odkázat ještě na německý Umsatzsteueranwendungserlass (výnos o uplatnění daně z obratu) týkající se ustanovení § 13b německého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), podle něž jsou u pasivních plnění v podobě plnění spočívajících ve strpění lidské zdroje zanedbatelné.

PRACOVNÍ DOKUMENT