

**Predmet C-931/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.  
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

20. prosinca 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzgericht (Austrija)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

20. prosinca 2019.

**Žalitelj:**

Titanium Ltd

**Druga stranka u žalbenom postupku:**Finanzamt Wien 1/23**Predmet glavnog postupka**

Žalba protiv odluka Finanzamta Wien 1/23 (Porezna uprava u Beču 1/23, Austrija) u pogledu poreza na promet za razdoblje od 2004. do 2010.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodno pitanje**

Treba li pojam „stalnog poslovnog nastana” tumačiti na način da uvijek trebaju postojati osoblje i tehnička sredstva i da stoga u poslovnom nastanu nužno treba biti prisutno vlastito osoblje pružatelja usluga ili, u konkretnom slučaju koji se odnosi na oporezivo iznajmljivanje nekretnine koja se nalazi u tuzemstvu, a to je iznajmljivanje samo pasivna usluga trpljenja, može biti riječ o „stalnom poslovnom nastanu” i ako to osoblje nije prisutno?

## Navedene odredbe prava Unije

Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, članak 21.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), članci 192.a do 205. (osobito članci 192.a, 193., 194., 196.)

Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga

Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), članci 11. i 53.

## Navedeni nacionalni propisi

austrijski Umsatzsteuergesetz 1994 (Zakon o porezu na promet iz 1994., u daljnjem tekstu: UStG), članci 1., 3.a, 11., 19., 28.

njemački Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet), članak 13.b

## Kratki prikaz činjeničnog stanja i dosadašnjeg postupka

- 1 Žalitelj je društvo koje posluje u području nekretnina, upravljanja imovinom i stanovanja sa sjedištem i upravom u Jerseyju. Od 1995. to društvo posjeduje nekretninu u Austriji koju je iznajmljivalo dvama tuzemnim poduzetnicima i to se iznajmljivanje oporezivalo porezom na promet. Prihodi koje je ostvarilo iznajmljivanjem bili su jedini prihodi tog društva na nacionalnoj razini. Žalitelj je za upravljanje nekretninom angažirao austrijsko društvo za upravljanje nekretninama koje je uglavnom obavljalo zadatke administrativne potpore. Žalitelj je zadržao ovlast donošenja glavnih odluka (kao što je sklapanje ili raskid ugovora o najmu ili provedba ulaganja i popravaka). Društvo za upravljanje nekretninama se za obavljanje svoje djelatnosti koristilo vlastitim uredskim prostorima i vlastitim tehničkim strukturama, koji u prostornom i/ili funkcionalnom smislu nisu bili ni na koji način povezani sa žaliteljevom nekretninom.

Porezna uprava je u odnosu na žalitelja koji je pružao usluge utvrdila PDV za, među ostalim, 2009. i 2010. godinu te je žalitelju naložila plaćanje odgovarajućih poreznih iznosa. Žalitelj osporava te odluke žalbom koju je podnio pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud, Austrija).

## Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 2 Žalitelj smatra da nekretnina koju iznajmljuje nije stalni poslovni nastan zbog nedostatka osoblja te stoga u skladu s člankom 196. Direktive o PDV-u, odnosno u skladu s člankom 19. stavkom 1. UStG-a iz 1994. dolazi do prijenosa porezne obveze na tuzemne primatelje usluga. U skladu s time, žalitelj u svojim računima nije naveo PDV. Suprotno tomu, porezna uprava smatra da nekretnina koja se iznajmljuje u tuzemstvu itekako jest stalni poslovni nastan u tuzemstvu.

## Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 3 U skladu s člankom 19. UStG-a, porezna obveza prelazi na primatelja usluga ako društvo koje pruža usluge u tuzemstvu nema ni domicil (sjedište) ni svoje stalno boravište (pravno stanje do 14. prosinca 2012.), odnosno ako u tuzemstvu ne upravlja svojim društvom niti ima neku drugu stalnu poslovnu jedinicu koja sudjeluje u isporuci usluga (pravno stanje od 15. prosinca 2012.). Kada se pojam „stalna poslovna jedinica” tumači u skladu s Direktivom, smatra se „stalnim poslovnim nastanom” u smislu Direktive o PDV-u, odnosno Provedbene uredbe. Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) je u Odluci od 29. travnja 2003., 2001/14/0226, pojam stalne poslovne jedinice tumačio u skladu s pravom Unije: stalnu poslovnu jedinicu obilježava dovoljan minimalni broj osoblja i tehničkih sredstava, koji su potrebni za isporuku usluge, kao i dostatan stupanj stalnosti u smislu stalnog međudjelovanja između osoblja i tehničkih sredstava.

Dok je na temelju osnovnog pravila iz članka 193. Direktive o PDV-u svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV, u skladu s člankom 194. i sljedećima Direktive o PDV-u u određenim slučajevima dolazi do fakultativnog ili obaveznog prijenosa porezne obveze na primatelja usluga s poslovnim nastanom u tuzemstvu. U verziji Direktive o PDV-u izmijenjenoj Direktivom 2008/8/EZ (koja se u vremenskom pogledu još ne primjenjuje na predmetni slučaj), umetnut je novi članak 192.a u kojem se pojam poreznih obveznika koji nemaju poslovni nastan za potrebe primjene ponovno definirao na temelju odredbi o poreznim obvezama. Pritom se u pogledu stalnog poslovnog nastana utvrdio zahtjev da podružnica ne sudjeluje u isporuci ili pružanju usluga. Međutim, već je prije dodavanja članka 192.a (odnosno već u okviru Direktive 77/388/EEZ) u pogledu prijenosa porezne obveze bila relevantna činjenica da pružatelj usluge u načelu nema poslovni nastan u tuzemstvu. Stoga se u obzir uzimala činjenica da u tuzemstvu ne postoji ni sjedište ni stalni poslovni nastan (nakon dodavanja članka 192.a u Direktivu o PDV-u ni podružnica koja sudjeluje u isporuci ili pružanju usluga). Još se prije toga člankom 21. stavkom 1. točkom (b) Direktive 77/388 podrazumijevalo da u pogledu prijenosa porezne obveze na primatelja usluga, uslugu pruža „porezni obveznik s poslovnim nastanom u inozemstvu” [neslužbeni prijevod].

Pojam stalnog poslovnog nastana koji se upotrebljava u Direktivi o PDV-u ne definira se u samoj Direktivi, ali se iscrpno tumači u sudskoj praksi Suda, a to je

tumačenje uključeno u Provedbenu uredbu (u članak 11. i u članak 53. koji se odnosi na provedbu članka 192.a) koja se u vremenskom pogledu još ne primjenjuje na predmetni slučaj.

Na konkretan slučaj iznajmljivanja nekretnine odnose se Objašnjenja „pravila EU-a o PDV-u u pogledu mjesta isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom” koja su stupila na snagu 2017. Kad se pružena usluga može smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom, PDV je u skladu s točkom 28. tih objašnjenja plativ u onoj državi članici u kojoj se nalazi predmetna nepokretna imovina. Stoga za određivanje mjesta isporuke te usluge nije važno ima li isporučitelj stalan poslovni nastan u toj državi članici. Osim toga, činjenicom da neko poduzeće u određenoj državi članici ima u vlasništvu nepokretnu imovinu ne omogućuje se, samom po sebi, donošenje zaključka da ono u toj jurisdikciji ima stalan poslovni nastan. Točno je da ta objašnjenja nisu pravno obvezujuća i da su objavljena tek nakon spornog razdoblja, ali im također treba pridati odgovarajuću važnost s obzirom na to da su sve države članice Unije pristale na objavljivanje takvog tumačenja.

Pitanje tumačenja nema konkretni značaj samo za predmetnu žalbu (koja se odnosi na sporne godine 2009. i 2010.), nego je općenito važno za ujednačenu primjenu prava Unije s obzirom na to da se pojam „stalnog poslovnog nastana” dosad nije tumačio na jedinstven način, barem ne u Austriji i Njemačkoj. Točno je da se Sud Europske unije već više puta bavio tumačenjem pojma „stalni poslovni nastan” (vidjeti primjerice presude od 4. srpnja 1985., Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; od 20. veljače 1997., DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; od 17. srpnja 1997., ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; od 28. lipnja 2007., Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; vidjeti također presudu od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) i to se tumačenje Suda održava, među ostalim, u članku 53. Provedbene uredbe (koja se u vremenskom pogledu još ne primjenjuje na predmetni slučaj), ali i dalje postoje opravdane sumnje u to je li tumačenje pojma u skladu s pravom Unije. U skladu s dosadašnjim tumačenjem, stalni poslovni nastan koji je bitan za PDV treba imati dostatan stupanj stalnosti i, osim toga, primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju isporučivanje usluga koje pruža. Međutim, čini se da još nije konačno pojašnjeno pitanje trebaju li uvijek kumulativno postojati obje značajke (dakle osoblje i tehnička sredstva) ili je to nužno samo ako to zahtijeva funkcioniranje određene gospodarske aktivnosti.

Člankom 196. Direktive o PDV-u upućuje se na činjenicu da uslugu treba isporučiti porezni obveznik koji nema poslovni nastan u toj državi članici. U članku 192.a Direktive o PDV-u se u pogledu pitanja poslovnog nastana naglašava, među ostalim, postojanje „stalnog poslovnog nastana” koji sudjeluje u pružanju usluga.

Iz presuda u predmetima *ARO Lease BV* i *Lease Plan Luxembourg SA* proizlazi da u konkretnom slučaju treba biti prisutno vlastito osoblje, a ne primjerice osoblje

nekog drugog angažiranog društva. To vrijedi tim više ako osoblje društva ovlaštenog za upravljanje nekretninama obavlja samo zadatke administrativne potpore.

### ***Okolnosti koje se protive postojanju stalnog poslovnog nastana***

Iz sudske prakse Suda, kao i iz definicije sadržane u članku 53. Provedbene uredbe proizlazi da je riječ o stalnom poslovnom nastanu ako je ispunjen zahtjev u pogledu postojanja strukture osoblja (i tehničkih sredstava). Sud govori o stalnom međudjelovanju između osoblja i tehničkih sredstava koji su potrebni za pružanje usluge o kojoj je riječ. Budući da se u predmetnom slučaju samo iznajmljuje tuzemna nekretnina i da u nekretnini nije zaposleno vlastito osoblje, zahtjev u pogledu prisutnosti osoblja nije ispunjen zbog čega se ne može pretpostaviti da je riječ o stalnom poslovnom nastanu u tuzemstvu. Za pružanje takve usluge iznajmljivanja u pogledu osoblja u biti je dovoljan samo najmodavac koji donosi odluke, potpisuje ugovore ili pak angažira društvo za upravljanje nekretninama. Ta komponenta koja se odnosi na osoblje ne postoji u ovom predmetu na mjestu na kojem se nalazi nekretnina koja se iznajmljuje. Stoga ni djelatnost angažiranog tuzemnog društva za upravljanje nekretninama ne bi dovela do drukčijeg zaključka jer, s jedne strane, u pogledu angažiranog osoblja nije riječ o žaliteljevom vlastitom osoblju i jer je, s druge strane, društvo za upravljanje nekretninama ionako obavljalo samo zadatke administrativne potpore.

### ***Okolnosti koje upućuju na postojanje stalnog poslovnog nastana***

#### ***(a) Tumačenje austrijske porezne uprave***

Austrijska je porezna uprava objavila „Umsatzsteuerrichtlinien 2000“ („Smjernice o porezu na promet iz 2000.“) kako bi osigurala ujednačeno tumačenje. U skladu s tim smjernicama, poduzetnike koji posjeduju nepokretnu imovinu koja se nalazi u tuzemstvu i iznajmljuju je, što podliježe plaćanju poreza, u tom pogledu (dakle u pogledu prihoda koje ostvaruju na temelju iznajmljivanja) treba smatrati tuzemnim poduzetnicima. Ti poduzetnici trebaju prijaviti te prihode u postupku razreza poreza. Primatelj usluge ne treba platiti porez na te prihode. Stoga austrijska porezna uprava u pogledu nekretnine koja se iznajmljuje uvijek pretpostavlja da na mjestu na kojem se nalazi nekretnina postoji stalni poslovni nastan, odnosno rezidentnost, tako da u okviru iznajmljivanja nekretnine ne dolazi do prijenosa porezne obveze.

#### ***(b) Njemačka sudska praksa i tumačenje njemačke porezne uprave***

U skladu sa sudskom praksom njemačkih financijskih sudova u pogledu vjetrenjača kojima upravlja društvo sa sjedištem gospodarske aktivnosti u inozemstvu, vjetrenjače bi same po sebi bile tuzemne stalne poslovne jedinice, iako se ni u njima ne zapošljava vlastito osoblje (vidjeti primjerice presude Finanzgerichta Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka) od 5. rujna

2013., 5 K 1768/10 U; Finanzgerichta Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka) od 14. ožujka 2017., 2 K 920/14; Finanzgerichta Schleswig-Holstein (Financijski sud Schleswig-Holsteina, Njemačka) od 17. svibnja 2018., 4 K 47/17). U skladu s tim, u pogledu takvih vjetrenjača riječ je o nepokretnim postrojenjima značajne vrijednosti, koja imaju najveći stupanj stalnosti. Činjenica da u obavljanje djelatnosti nije uključeno vlastito osoblje na mjestu na kojem se nalaze vjetrenjače, ne protivi se pretpostavci o postojanju stalnog poslovnog nastana. Točno je da je u načelu i osoblje jedan od ključnih elemenata stalnog poslovnog nastana, što međutim ne znači da se kriteriji u pogledu postojanja osoblja i tehničke opreme uvijek trebaju ispuniti u istoj mjeri. Naprotiv, minimalni manjak osoblja, ili u iznimnim slučajevima čak nedostatak osoblja, mogao bi se kompenzirati iznadprosječnim jače izraženim tehničkim sredstvima. Stoga se u pogledu pitanja poslovnog nastana ne treba nužno uzimati u obzir postojanje vlastitog osoblja.

Naime, koliko je vidljivo, u pogledu tog konkretnog pitanja još ne postoji sudska praksa Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka). U presudi Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) od 19. studenoga 2014., V R 41/13, nije se odgovorilo na to pitanje. Ni u rješenju od 9. svibnja 2017., XI B 13/17, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) nije dao pojašnjenje na pitanje koje je slično predmetnom pravnom pitanju, a koje se odnosi na to treba li se u slučaju iznajmljivanja, koje podliježe plaćanju porezu, nekretnina koja se nalazi u tuzemstvu smatrati stalnim poslovnim nastanom (s obzirom na to da se sjedište gospodarske aktivnosti već nalazilo u tuzemstvu). Naposljetku se još može uputiti na njemačku odluku o primjeni poreza na promet u pogledu članka 13.b njemačkog Zakona o porezu na promet u skladu s kojom postojanje osoblja ne treba uzeti u obzir u slučaju pasivnog pružanja usluga u obliku trpljenja.