

Asia C-931/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

20.12.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzgericht (Itävalta)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

20.12.2019

Valittaja:

Titanium Ltd

Vastapuoli:

Finanzamt Wien 1/23

Pääasian kohde

Valitus vuosien 2004–2010 liikevaihtoveroa koskevasta Finanzamt Wien 1/23:n päätöksestä

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Liittyykö kiinteän toimipaikan käsitteeseen se, että sillä on jatkuvasti oltava tietyt henkilöstövoimavarat ja tekniset voimavarat ja että toimipaikassa toimii näin ollen välttämättä palveluntarjoajan oma henkilöstö, vai voiko maassa sijaitsevan kiinteistön veronalaista vuokraamista, joka on vain passiivista käyttöoikeuden antamista, koskevassa konkreettisessa tilanteessa olla myös henkilöstövoimavarojen puuttuessa kyse kiinteästä toimipaikasta?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 21 artikla

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 192 a–205 artikla (erityisesti 192 a, 193, 194 ja 196 artikla)

Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/8/EY

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 11 ja 53 artikla

Kansallisen oikeussäännöt, joihin viitataan

Itävallan liikevaihtoverosta annetun lain (Umsatzsteuergesetz 1994; jäljempänä UStG) 1, 3 a, 11, 19 ja 28 §

Saksan liikevaihtoverosta annetun lain 13 b §

Tiivistelmä pääasian taustasta ja tähänastisesta menettelystä

- 1 Valittaja on yhtiö, joka toimii kiinteistöliiketoiminnan, omaisuudenhoidon sekä asunto- ja kaupunkirakentamisen alalla ja jonka kotipaikka ja johto ovat Jersey saarella. Se on vuodesta 1995 lähtien omistanut Itävallassa kiinteistön, jonka se on vuokrannut liikevaihtoverollisesti kahdelle itävaltalaiselle elinkeinonharjoittajalle. Sillä ei ollut Itävallassa muuta liikevaihtoa kuin vuokraamisesta saatu liikevaihto. Valittaja hankki kiinteistönhallintapalvelun itävaltalaiselta kiinteistönhallintayritykseltä, joka vastasi ennen kaikkea tukitoiminnoista ja hallintoteknisistä toiminnoista. Toimivalta tehdä keskeisiä päätöksiä (kuten esimerkiksi vuokrasuhteiden perustaminen ja päättäminen tai investointien ja korjaustoimenpiteiden toteuttaminen) säilyi valittajalla. Kiinteistönhallintayritys käytti toiminnassaan omia toimistotilojaan ja teknistä voimavarojaan, joilla ei ollut mitään tiloihin liittyvää tai toiminnallista yhteyttä valittajan kiinteistöön.

Verohallinto vahvisti valittajalle arvonlisäveron muun muassa vuosilta 2009 ja 2010 sekä velvoitti valittajan suorittamaan vastaavat verojen määrät. Valittaja riitautti kyseisen päätöksen liittovaltion veroviranomaiselle tekemällään oikaisuvaatimuksella.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 2 Valittajan mukaan sen vuokraama kiinteistö ei ole henkilöstön puuttumisen vuoksi kiinteä toimipaikka, joten veronmaksuvelvollisuus siirtyy arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan ja UStG:n 19 §:n mukaan palvelujen itävaltalaisille vastaanottajille. Niinpä se ei lisännyt laskuihinsa arvonlisäveroa. Verohallinto sen sijaan katsoo, että Itävallassa vuokrattu kiinteistö on siellä sijaitseva kiinteä toimipaikka.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 3 UStG:n 19 §:n mukaan veronmaksuvelvollisuus siirtyy palvelun vastaanottajalle, jos palvelun suorittavalla elinkeinonharjoittajalla ei ole Itävallassa sääntömääräistä kotipaikkaa tai vakituista asuinpaikkaa (oikeustila 14.12.2012 saakka) taikka se ei harjoita siellä yritystoimintaansa eikä pidä muuta palveluntarjoamiseen liittyvää toimipaikkaa (Betriebsstätte) (oikeustila 15.12.2012 alkaen). Saksankielinen käsite ”Betriebsstätte” on direktiivinmukaisessa tulkinnassa rinnastettu arvonlisäverodirektiivissä ja täytäntöönpanoasetuksessa tarkoitettuun ”kiinteään toimipaikkaan”. Verwaltungsgerichtshof (Itävallan ylin hallintotuomioistuin) tulkitsi käsitettä ”Betriebsstätte” 29.4.2003 antamassaan ratkaisussa 2001/14/0226 unionin oikeuden mukaisesti siten, että sille on tunnusomaista palvelun suorittamisen edellyttämien henkilöstövoimavarojen ja aineellisten voimavarojen riittävä vähimmäistaso sekä riittävä pysyvyysaste, joka ilmenee henkilöstön ja aineellisten voimavarojen säännöllisenä vuorovaikutuksena.

Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan perussäännön mukaan arvonlisäveron on lähtökohtaisesti velvollinen maksamaan verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorittava verovelvollinen, kun taas arvonlisäverodirektiivin 194 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaan veronmaksuvelvollisuus siirtyy tietyissä tapauksissa valinnaisesti tai pakollisesti maahan sijoittautuneelle vastaanottajalle. Arvonlisäverodirektiivin direktiivillä 2008/8/EY muutettuun versioon (jota ei ajallisesti sovelleta nyt käsiteltävässä asiassa) sisällytettiin 192 a artikla, jossa määriteltiin uudelleen verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut kyseessä olevaan jäsenvaltioon, käsite veronmaksuvelvollisuutta koskevien säännösten soveltamista varten. Kiinteän toimipaikan osalta otettiin käyttöön edellytys, jonka mukaan se ei osallistu tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen. Tosin jo ennen 192 a artiklan lisäämistä (esimerkiksi jo direktiivin 77/388/ETY asiayhteydessä) veronmaksuvelvollisuuden siirtyminen riippui siitä, että tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja ei asunut pääasiallisesti kyseisessä jäsenvaltiossa. Edellytyksenä oli, ettei tällä ollut kyseisessä jäsenvaltiossa kotipaikkaa tai (arvonlisäverodirektiivin 192 a artiklan antamisesta lähtien myöskään tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen osallistuvaa) kiinteää toimipaikkaa. Jo tätä ennen direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan b alakohdassa edellytettiin veronmaksuvelvollisuuden siirtymiseksi vastaanottajalle, että palvelun suorittaa ”ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen”.

Arvonlisäverodirektiivissä käytettyä kiinteän toimipaikan käsitettä ei määritellä itse direktiivissä mutta sitä on tulkittu kattavasti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka on vaikuttanut (nyt käsiteltävässä asiassa ajallisesti soveltumattomaan) täytäntöönpanoasetukseen (sen 11 artiklassa ja arvonlisäverodirektiivin 192 a artiklan soveltamisen osalta sen 53 artiklassa).

Kiinteistönvuokrausta käsitellään vuonna 2017 voimaan tulleista kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä annetuissa selittävissä huomautuksissa. Jos suoritettu palvelu katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi, arvonlisävero on kyseisten selittävien huomautusten 28 kohdan mukaan maksettava siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee. Niinpä palvelun suorituspaikan kannalta ei ole merkitystä, onko palvelun suorittajalla kiinteää toimipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa. Pelkästään sen perusteella, että yritys omistaa kiinteää omaisuutta jossakin jäsenvaltiossa, ei sinänsä voida päätellä, että sillä on kiinteä toimipaikka kyseisessä maassa. Vaikka selventävät huomautukset eivät ole oikeudellisesti sitovia ja vaikka ne annettiin vasta nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan ajanjakson jälkeen, niille on kuitenkin annettava tietty painoarvo, koska jäsenvaltiot ovat sopineet tällaisen tulkinnan julkaisemisesta.

Ennakkoratkaisukysymyksellä ei ole merkitystä vain nyt käsiteltävän (vuosia 2009 ja 2010 koskevan) yksittäistapauksen kannalta, vaan sillä on yleistä merkitystä unionin oikeuden yhtenäisen soveltamisen kannalta, sillä kiinteän toimipaikan käsitettä ei ole ainakaan Itävallassa ja Saksassa toistaiseksi sovellettu yhtenäisesti. Vaikka unionin tuomioistuin on useaan otteeseen tulkinnut kiinteän toimipaikan käsitettä (vrt. esim. tuomio 4.7.1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; tuomio 20.2.1997, DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; tuomio 17.7.1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374 ja tuomio 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; vrt. myös tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) ja unionin tuomioistuimen tulkinta on vahvistettu muun muassa (nyt käsiteltävässä asiassa ajallisesti soveltumattoman) täytäntöönpanoasetuksen 53 artiklassa, käsitteen unionin oikeuden mukaiseen tulkintaan liittyy kuitenkin edelleen perusteltua epävarmuutta. Tähänastisen tulkinnan mukaan arvonlisäverotuksen kannalta merkityksellisellä kiinteällä toimipaikalla on oltava riittävä pysyvyysaste ja sen lisäksi rakenne, joka henkilöstövoimavarojensa ja teknisten voimavarojensa puolesta mahdollistaa palvelujen suorittamisen. Kysymykseen siitä, onko molempien edellytysten (henkilöstövoimavarat ja aineelliset voimavarat) jatkuvasti täytyttävä kumulatiivisesti vai onko se tarpeen vain, jos kulloiseenkin taloudelliseen tehtävään liittyvä toimintakyky sitä edellyttää, ei ole kuitenkaan saatu vielä tyhjentävää vastausta.

Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa tähän liitetään se, ettei palvelua ole suorittanut kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen. Arvonlisäverodirektiivin 192 a artiklassa säädetään sijoittautumisen osalta muun muassa, että kyseessä on kiinteä toimipaikka, joka osallistuu palvelun suorittamiseen.

Tuomioista ARO Lease BV ja Lease Plan Luxembourg SA ilmenee, että kiinteällä toimipaikalla on oltava omaa henkilöstöä eikä muun yhteistyöyrityksen henkilökunta riitä. Näin on sitä suuremmalla syyllä, jos yhteistyökumppanina toimiva kiinteistönhallintayritys hoitaa vain tukevia hallintoteknisiä tehtäviä.

Kiinteää toimipaikkaa vastaan puhuvat seikat

Sekä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä että täytäntöönpanoasetuksen 53 artiklan mukaisesta määritelmästä seuraa, että kiinteä toimipaikka edellyttää henkilöstövoimavaroja (ja teknisiä voimavaroja). Unionin tuomioistuin on puhunut suoritusten edellyttämästä henkilöstövoimavarojen ja aineellisten voimavarojen säännöllisestä vuorovaikutuksesta. Koska nyt käsiteltävässä asiassa on kyse pelkästään jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön – jolla ei käytetä omaa henkilöstöä – vuokraamisesta, ei henkilöstövoimavaroja koskeva edellytys täyty, jolloin ei voitaisi katsoa, että kyseessä on jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka. Tällaisten vuokrauspalvelujen suorittamiseen tarvitaan henkilöstövoimavarojen puolesta oikeastaan ainoastaan vuokranantaja, joka tekee päätökset, allekirjoittaa sopimukset tai antaa toimeksiannon kiinteistönhallintayritykselle. Tällainen henkilöstöä koskeva osatekijä ei nyt käsiteltävässä asiassa sijaitse vuokrattavan kiinteistön sijaintipaikassa. Myöskään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistönhallintayrityksen toiminta ei johda muuhun tulokseen, koska yhtäältä sen käyttämä henkilöstö ei ole valittajan henkilöstöä ja koska toisaalta kiinteistönhallintayritys suorittaa vain tukevia, hallintoteknisiä tehtäviä.

Kiinteän toimipaikan puolesta puhuvat seikat

a) Itävallan verohallinnon tulkinta

Itävallan veroviranomainen on yhtenäisen tulkinnan varmistamiseksi antanut ”Umsatzsteuerrichtlinien 2000” -nimisen ohjeiston. Sen mukaan elinkeinonharjoittajia, jotka omistavat jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön ja vuokraavat sitä verollisesti, on tältä osin (eli vuokraamiseen perustuvan liikevaihdon osalta) kohdeltava kotimaisina elinkeinonharjoittajina. Niiden on ilmoitettava kyseinen liikevaihto verotusmenettelyssä. Vastaanottaja ei ole velvollinen maksamaan kyseiseen liikevaihtoon liittyvää veroa. Itävallan verohallinto lähtee siis vuokratun omaisuuden osalta siitä, että kyse on kiinteästä toimipaikasta tai yrityksen asumisesta kiinteistön sijaintipaikassa, joten kiinteistönvuokrauksen tapauksessa veronmaksuvelvollisuus ei siirry.

b) Saksalainen oikeuskäytäntö ja Saksan verohallinnon tulkinta

Saksan verotuomioistuinten oikeuskäytännössä yhtiön, jonka taloudellisen toiminnan kotipaikka oli ulkomailla, harjoittaman tuulivoimalatoiminnan yhteydessä katsottu, että itse tuulivoimalat olivat kiinteitä toimipaikkoja (Betriebsstätte), vaikka niissä ei ollut omaa henkilöstöä (vrt. esim. Finanzgericht

Münsterin päätös 5.9.2013, 5 K 1768/10 U; Finanzgericht Kölnin päätös 14.3.2017, 2 K 920/14 ja Finanzgericht Schleswig-Holsteinin päätös 17.5.2018, 4 K 47/17). Kyseisen oikeuskäytännön mukaan tällaiset tuulivoimalat ovat arvoltaan huomattavia kiinteitä rakennelmia, joiden pysyvyysaste on korkein mahdollinen. Se, ettei tuulivoimaloiden sijaintipaikalla ole omaa henkilökuntaa, ei kyseisen oikeuskäytännön mukaan ole esteenä niiden pitämiseksi kiinteinä toimipaikkoina. Lähtökohtaisesti henkilöstövoimavarojen olemassaolo on kiinteän toimipaikan keskeinen osatekijä, mikä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että henkilöstövoimavaroja ja teknisiä voimavaroja koskevien edellytysten on täytyttävä samassa mitassa. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan vähäiset henkilöstövoimavarat – tai poikkeustapauksissa jopa niiden puuttuminen – voidaan korvata keskimääräistä suuremmilla aineellisilla voimavaroilla. Niinpä sijoittautumista koskeva kysymys ei välttämättä ratkea oman henkilöstön olemassaolon perusteella.

Tästä konkreettisesta kysymyksestä ei ilmeisestikään ole vielä Bundesfinanzhofin (Saksan ylin verotuomioistuin) oikeuskäytäntöä. Bundesfinanzhofin 19.11.2014 antamassa ratkaisussa V R 41/13 tämä kysymys jätettiin avoimeksi. Bundesfinanzhof jätti myös 9.5.2017 antamassaan ratkaisussa XI B 13/17 avoimeksi nyt käsiteltävään oikeuskysymykseen rinnastettavan kysymyksen siitä, oliko kotimaista kiinteistöä pidettävä verollisen vuokraamisen yhteydessä elinkeinonharjoittajan kiinteänä toimipaikkana (kun taloudellisen toiminnan kotipaikka sijaitsi jo kyseisessä maassa). Tässä yhteydessä voidaan viitata vielä Saksan liikevaihtoverolain 13 b §:n soveltamista koskevaan liikevaihtovero-ohjeeseen, jonka mukaan käyttöoikeuden antamista koskevan passiivisen suorituksen yhteydessä ei ole syytä edellyttää henkilöstövoimavarojen olemassaoloa.