

Vec C-931/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

20. december 2019

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzgericht

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

20. december 2019

St'ážovateľka:

Titanium Ltd

Dotknutý orgán:

Finanzamt Wien 1/23

PRACOVNÝ DOKUMENT

Okolnosti konania vo veci samej

Sťažnosť proti rozhodnutiam Finanzamt Wien 1/23 (Finančný úrad Viedeň, Rakúsko) týkajúcich sa dane z obratu za roky 2004 až 2010

Predmet a právny základ prejudiciálnej otázky

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálna otázka

Má sa pojem „stála prevádzkareň“ chápať tak, že musí byť neustále daná prítomnosť ľudských a technických zdrojov a preto v prevádzkarni majú byť bezpodmienečne prítomní vlastní zamestnanci poskytovateľa alebo v konkrétnom prípade zdaniteľného nájmu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tuzemsku, ktorá predstavuje len pasívnu službu, je možné túto [nehnuteľnosť] považovať za „stálu prevádzkareň“ aj bez zamestnancov?

Uvádzané predpisy práva Únie

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), články 192a až 205 (najmä článok 192a, 193, 194 a 196)

Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb

Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „vykonávacie nariadenie“), články 11 a 53

Uvádzané vnútroštátne predpisy

rakúsky Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994) (ďalej len „UStG“), § 1, 3a, 11, 19 a 28

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

Krátke zhrnutie skutkového stavu a doterajšieho konania vo veci samej

- 1 Sťažovateľka je spoločnosťou činnou v oblasti nehnuteľností, spravovania majetku, ako aj bývania so sídlom a vedením spoločnosti v Jersey. Od roku 1995 vlastní nehnuteľnosť v Rakúsku, ktorú prenajíma dvom tuzemským podnikom, pričom tento nájom podlieha DPH. Transakcie dosiahnuté nájomom boli jej jedinými tuzemskými transakciami. Sťažovateľka správou nehnuteľnosti poverila rakúsky podnik venujúci sa správe nehnuteľností, ktorý v zásade vykonával podporné a administratívne úlohy. Oprávnenie na zásadné rozhodnutia (ako napríklad vznik a zánik nájomných vzťahov alebo uskutočnenie investícií a opráv) zostalo sťažovateľke. Správa nehnuteľností pre svoju činnosť používala svoje vlastné kancelárske priestory a vlastné technické štruktúry, ktoré s nehnuteľnosťou sťažovateľky nemali žiadnu priestorovú a/alebo funkčnú súvislosť.

Finančná správa v súvislosti so sťažovateľkou, ktorá mala plniť, stanovila DPH okrem iného pre roky 2009 až 2010 a sťažovateľku zaviazala odvieť príslušné daňové sumy. Tieto rozhodnutia sťažovateľka napadla svojou sťažnosťou na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Nemecko).

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 2 Sťažovateľka zastáva názor, že ňou prenájatá nehnuteľnosť pre nedostatok ľudských zdrojov nepredstavuje stálu prevádzkareň a tým podľa článku 196 smernice o DPH, respektíve podľa § 19 ods. 1 UStG 1994 prechádza daňová povinnosť na tuzemského príjemcu. Z toho dôvodu vo svojich faktúrach DPH nevykazovala. Finančná správa je naopak názoru, že nehnuteľnosť prenájatá v tuzemsku veľmi pravdepodobne predstavuje stálu prevádzkareň v tuzemsku.

Krátke uvedenie dôvodov predloženia prejudiciálnej otázky

- 3 Podľa článku 19 UStG prechádza daňová povinnosť na príjemcu, ak podnik, ktorý má plniť, v tuzemsku nemá bydlisko (sídlo), ani svoj obvyklý pobyt (právny stav do 14. decembra 2012), respektíve v tuzemsku neprevádzkuje svoj podnik, ani nemá inú prevádzkareň podieľajúcu sa na poskytovaní služieb (právny stav od 15. decembra 2012). Pojem „prevádzkareň“ sa vo výklade, ktorý je v súlade so smernicou, chápe ako „stála prevádzkareň“ v zmysle smernice o DPH, respektíve vykonávacieho nariadenia. Rakúsky Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) podal výklad pojmu prevádzkareň v rozsudku z 29. apríla 2003, 2001/14/0226, v súlade s právom Únie: charakterizujúca je dostatočná minimálna súdržnosť ľudských a technických prostriedkov, ktoré sú nevyhnutné pre poskytovanie služieb, ako aj dostatočný stupeň stálosti v zmysle neustáleho pôsobenia ľudských a technických prostriedkov.

Zatiaľ čo podľa základného pravidla článku 193 smernice o DPH zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné

poskytovanie služieb, v zásade platí DPH, podľa článku 194 a nasl. smernice o DPH v určitých prípadoch dochádza k fakultatívnemu alebo obligatórnemu prechodu daňovej povinnosti na príjemcu so sídlom v tuzemsku. Do znenia smernice o DPH zmenenom smernicou 2008/8/ES (pre predmetný prípad z časového hľadiska ešte neuplatniteľnom) bol vložený nový článok 192a, ktorým bol pojem zdaniteľnej osoby, ktorá nie je usadená [v tomto členskom štáte], na účely uplatnenia predpisov o daňovej povinnosti definovaný nanovo. V súvislosti so stálou prevádzkarňou sa pri tom určila požiadavka, aby sa tieto nezúčastňovali na dodaniach alebo službách. Avšak už pred doplnením článku 192a (respektíve už podľa smernice 77/388/EHS) pri prechode daňovej povinnosti záležalo na tom, že príjemca v zásade nemal sídlo v tuzemsku. Zohľadnilo sa teda to, že v tuzemsku nemal ani sídlo, ani (od doplnenia článku 192a smernice o DPH na dodávaní alebo službe viac nezúčastnenú) stálu prevádzkareň. Už predtým článok 21 ods. 1 písm. b) smernice 77/388 predpokladal, že pri prechode daňovej povinnosti na príjemcu je služba poskytnutá „zdaniteľnou osobou bývajúcou v zahraničí“.

Pojem stála prevádzkareň použitý v smernici o DPH nie je v samotnej smernici definovaný, judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie bol však obsiahlo vyložený; tento výklad sa uplatnil vo vykonávacom nariadení (z časového hľadiska v predmetnom prípade ešte neuplatniteľnom) (v článku 11 a pre vykonanie článku 192a smernice o DPH v článku 53).

Prípacom nájmu nehnuteľnosti sa konkrétne zaoberajú odôvodnenia vo „Vysvetlivkách k pravidlám EÚ v oblasti DPH týkajúcim sa miesta poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom“, ktoré sú účinné od roku 2017. Ak sa poskytnutá služba považuje za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom, DPH je podľa bodu 28 týchto vysvetliviek splatná v členskom štáte, v ktorom sa nehnuteľný majetok nachádza. Existencia stálej prevádzkarne dodávateľa v uvedenom členskom štáte nie je teda relevantná na určenie miesta poskytnutia uvedenej služby. Okrem toho samotná skutočnosť, že podnik vlastní nehnuteľný majetok v danom členskom štáte, neumožňuje sama osebe dospieť k záveru, že má stálu prevádzkareň v tejto jurisdikcii. Tieto vysvetlivky síce nie sú právne záväzné a boli zverejnené až po predmetnom spornom období – napriek tomu sa, vzhľadom na to, že všetky členské štáty Európskej únie sa zhodli na vydaní takéhoto výkladu, tomuto výkladu pripisuje primeraná dôležitosť.

Výkladovej otázke neprináleží len konkrétny význam pre daný prípad (týkajúci sa sporných rokov 2009 a 2010), ale všeobecný význam pre jednotné uplatnenie práva Únie, keďže pojem „stála prevádzkareň“ sa aspoň v Rakúsku a Nemecku doteraz jednotne nevykladal. Súdny dvor Európskej únie sa síce viackrát zaoberal výkladom pojmu „stála prevádzkareň“ (pozri napríklad rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; z 20. februára 1997, DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; zo 17. júla 1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; pozri aj rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) a výklad uskutočnený Súdny dvorom našiel

svoje uplatnenie okrem iného v článku 53 vykonávacieho nariadenia (ktoré sa na predmetný prípad z časového hľadiska ešte neuplatní), predsa zostávajú naďalej odôvodnené pochybnosti týkajúce sa výkladu pojmu, ktorý je v súlade s právom Únie. Podľa doterajšieho výkladu vyžaduje stále prevádzkareň relevantná na účely DPH dostatočný stupeň stálosti a navyše aj štruktúru, ktorá na základe ľudských a technických zdrojov umožňuje poskytovanie služieb. Zdá sa však, že otázka, či musia byť stále dané oba znaky (ľudské a technické prostriedky) kumulatívne, alebo či je to nevyhnutné len vtedy, ak to vyžaduje funkčnosť jednotlivjej hospodárskej činnosti, nie je úplne objasnená.

Článok 196 smernice o DPH nadväzuje na to, že služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v tomto členskom štáte. Článok 192a smernice o DPH v súvislosti s otázkou usadenia okrem iného zohľadňuje existenciu „stálej prevádzkarne“, ktorá sa na službách zúčastňuje.

Z rozsudkov vo veciach *ARO Lease BV* a *Lease Plan Luxembourg SA* vyplýva, že musia byť prítomní skutoční vlastní zamestnanci a napríklad zamestnanci iného povereného podniku nepostačujú. O to viac to platí, ak zamestnanci poverenej správy nehnuteľností vykonávajú len podporné, administratívne funkcie.

Okolnosti, ktoré hovoria v neprospech existencie stálej prevádzkarne

Ako z judikatúry Súdneho dvora, tak aj z definície v článku 53 vykonávacieho nariadenia pre existenciu stálej prevádzkarne vyplýva požiadavka ľudských (a technických) zdrojov. Súdny dvor hovorí o spojení ľudských a technických prostriedkov, ktoré sú potrebné na poskytnutie určitých služieb. Keďže v spornom prípade sa prenajíma len tuzemská nehnuteľnosť a v nehnuteľnosti nie sú nasadení žiadni zamestnanci, požiadavka ľudských zdrojov by nebola splnená, a z toho dôvodu by sa nemalo vychádzať z tuzemskej stálej prevádzkarne. Pre poskytnutie takýchto služieb prenájmu by sa v prípade ľudských prostriedkov v podstate vyžadoval len prenajímateľ, ktorý prijíma rozhodnutia, podpisuje zmluvy alebo napríklad poveruje správu nehnuteľností. Táto ľudská zložka sa v spornom prípade na mieste prenajatej nehnuteľnosti nenachádza. Ani činnosť poverenej tuzemskej správy nehnuteľností by teda nevedla k inému výsledku, keďže na jednej strane v prípade nasadených zamestnancov nejde o vlastných zamestnancov sťažovateľky a na druhej strane správa nehnuteľností vykonáva len podporné, administratívne úlohy.

Okolnosti, ktoré hovoria v prospech existencie stálej prevádzkarne

a) Výklad rakúskou finančnou správou

Rakúska finančná správa vydala „Usmernenia k DPH 2000“, aby sa zabezpečil jednotný výklad. Podľa nich sa podniky, ktoré vlastnia pozemok v tuzemsku a prenajímajú ho zdaniteľných spôsobom, v tejto súvislosti (teda vzhľadom na transakcie z prenájmu) považujú za tuzemské podniky. Tieto transakcie musia

priznať v daňovom konaní. Prijemca daň za tieto transakcie neplatí. Rakúska finančná správa teda v súvislosti s prenajatou nehnuteľnosťou vychádza stále z toho, že stála prevádzkareň, respektíve usadenie sa na mieste nehnuteľnosti je daná, takže v rámci prenájmu nehnuteľnosti nedochádza k prechodu daňovej povinnosti.

b) Nemecká judikatúra a výklad nemeckou finančnou správou

Podľa judikatúry nemeckých finančných súdov k prevádzke veterných turbín spoločnosťou so sídlom hospodárskej činnosti v cudzine by veterné turbíny samé o sebe odôvodňovali tuzemskú prevádzkareň, hoci v ich prípade nie sú nasadení žiadni vlastní zamestnanci [pozri napríklad Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko) 5. septembra 2013, 5 K 1768/10 U; Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) 14. marec 2017, 2 K 920/14; Finanzgericht Schleswig-Holstein (Finančný súd Šlezvicko-Holštajnsko) 17. máj 2018, 4 K 47/17]. Podľa nich v prípade takýchto veterných turbín ide o pevne zabudované zariadenia značnej hodnoty, ktoré vykazujú najvyšší možný stupeň stálosti. Okolnosť, že v prípade veterných elektrární nie sú činní vlastní zamestnanci na mieste, nebráni predpokladu stálej prevádzkarene. Síce aj ľudské zdroje sú v zásade jedným z podstatných prvkov stálej prevádzkarene, čo však neznamená, že kritériá ľudských a technických zdrojov musia byť splnené stále v rovnakej miere. Skôr môžu byť menej vyjadrené – alebo vo výnimočných prípadoch dokonca neexistujúce – ľudské zdroje vyrovnané nadpriemernými silno vyjadrenými vecnými zdrojmi. Preto sa pri otázke usadenia nemá nevyhnutne zohľadňovať existencia vlastných zamestnancov.

Pokiaľ je to zrejme, k tejto konkrétnej otázke ešte nebola vydaná judikatúra nemeckého Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd). V rozhodnutí Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) z 19. novembra 2014, V R 41/13 ostala táto otázka otvorená. Aj v uznesení z 9. mája 2017, XI B 13/17, nechal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) otvorené objasnenie právnej otázky porovnateľnej s predmetnou právnou otázkou, či v prípade zdaniteľného prenájmu sa pozemok nachádzajúci sa v tuzemsku má považovať za stálu prevádzkareň obchodníka (keďže už sídlo hospodárskej činnosti obchodníka sa nachádzalo v tuzemsku). Je možné nakoniec ešte odkázať na nemecké nariadenie o uplatnení DPH k § 13b nemeckého Umsatzsteuergesetz, podľa ktorého v prípade pasívnej služby zostávajú ľudské zdroje bez povšimnutia.