

Byla C-931/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. gruodžio 20 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzgericht (Austrija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. gruodžio 20 d.

Pareiškėja:

Titanium Ltd

Atsakovė:

Finanzamt Wien 1/23

Pagrindinės bylos dalykas

Skundas dėl *Finanzamt Wien 1/23* (Vienos finansų tarnyba Nr. 1/23) nutarimų dėl 2004–2010 m. apyvartos mokesčio.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis.

Prejudicinis klausimas

Ar sąvoka „nuolatinis padalinys“ turi būti suprantama taip, kad visada turi būti įvykdyti žmogiškųjų ir techninių išteklių kriterijai, todėl padalinyje būtina turi dirbti paslaugų teikėjo personalas, ar konkrečiu atveju, sudarant apmokestinamąjį šalies teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto nuomos sandorį, kuris yra tik pasyvioji toleravimo paslauga, šis nekilnojamojo turto objektas laikytinas „nuolatinis padalinys“ net ir neįvykdžius žmogiškųjų išteklių kriterijaus?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 21 straipsnis

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 192a–205 straipsniai (visų pirma 192a, 193, 194 ir 196 straipsniai)

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta

2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (toliau – Įgyvendinimo reglamentas), 11 ir 53 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 m. Austrijos apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), 1, 3a, 11, 19 ir 28 straipsniai

Deutsches Umsatzsteuergesetz (Vokietijos apyvartos mokesčio įstatymas) 13b straipsnis

Faktinių aplinkybių ir ankstesnio proceso santrauka

- 1 Pareiškėja yra nekilnojamojo turto valdymo, turto administravimo ir būstų bei gyvenviečių plėtros srityje veikianti bendrovė, kurios buveinė ir administracija yra Džersyje. Nuo 1995 m. ji Austrijoje turi nekilnojamojo turto objektą, kurį nuomoja dviem šalyje įsisteigusiems verslininkams; nuomos sandoriai yra apmokestinami PVM. Nuomos pajamos buvo bendrovės vienintelės pajamos šalies teritorijoje. Pareiškėja pastatui administruoti pasamdė Austrijoje įsisteigusią pastatų administravimo įmonę, kuri iš esmės atliko pagalbines ir technines administravimo užduotis. Teisę priimti principinius sprendimus (pavyzdžiui, užmegzti ir nutraukti nuomos santykius arba daryti investicijas ir atlikti remontą) tebeturėjo pareiškėja. Pastato administravimo įmonė savo veiklai vykdyti naudojo savo biuro patalpomis ir savo techninėmis struktūromis, kurios su pareiškėjos nekilnojamojo turto objektu nebuvo susijusios jokių teritoriniu ir (arba) funkcinu ryšiu.

Mokesčių administratorius pareiškėjai kaip paslaugų teikėjai, be kita ko, už 2009 ir 2010 m. apskaičiavo PVM ir įpareigojo ją sumokėti atitinkamas mokesčio sumas. Pareiškėja šiuos nutarimus apskundė *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas).

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 2 Pareiškėja laikosi nuomonės, kad jos išnuomotas nekilnojamojo turto objektas dėl neatitikimo žmoniškųjų išteklių kriterijui nėra nuolatinis padalinys, todėl pagal PVM direktyvos 196 straipsnį ir *Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994)* 19 straipsnio 1 dalį prievolė sumokėti PVM perkeltina šalyje įsisteigusiems paslaugų gavėjams. Dėl to ji savo sąskaitose faktūrose nenurodydavo PVM. Mokesčių administratorius, priešingai, laikosi nuomonės, kad šalies teritorijoje išnuomotas nekilnojamojo turto objektas tikrai laikytinas šalies teritorijoje esančiu nuolatiniu padaliniu.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 3 Pagal *UStG* 19 straipsnį prievolė sumokėti PVM perkeliama paslaugų gavėjui, kai paslaugas teikiantis verslininkas šalies teritorijoje neturi nei nuolatinės gyvenamosios vietos (buveinės), nei įprastinės buvimo vietos (teisinė padėtis iki 2012 m. gruodžio 14 d.) arba šalies teritorijoje neturi nei įmonės, nei kitos teikiant paslaugas dalyvaujančios nuolatinės buveinės (teisinė padėtis nuo 2012 m. gruodžio 15 d.). Sąvoka „nuolatinė buveinė“ aiškinama ir suprantama kaip „nuolatinis padalinys“ pagal PVM direktyvą arba Įgyvendinimo reglamentą. Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) 2003 m. balandžio 29 d. Sprendime Nr. 2001/14/0226 nuolatinės buveinės sąvoką išaiškino pagal Sąjungos teisę: būdingi požymiai yra pakankami žmoniškieji ir materialiniai ištekliai, būtini paslaugai teikti, ir pakankamas stabilumo, suprantamo kaip nuolatinė žmoniškųjų ir materialinių išteklių sąveika, lygis.

Pagal PVM direktyvos 193 straipsnyje nustatytą pagrindinę taisyklę iš esmės PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, o pagal PVM direktyvos 194 ir paskesnius straipsnius prievolė sumokėti PVM tam tikrais atvejais pasirinktinai arba privalomai perkeliama šalies teritorijoje įsisteigusiam paslaugų gavėjui. Į Direktyva 2008/8/EB iš dalies pakeistos (šiuo atveju laiko atžvilgiu dar netaikytinos) redakcijos PVM direktyvą buvo įtrauktas naujas 192a straipsnis, kuriame pateikta nauja neįsisteigusio apmokestinamojo asmens sąvokos apibrėžtis, svarbi taikant nuostatas dėl apmokestinimo. Dėl nuolatinio padalinio nustatytas reikalavimas, kad jis turi nedalyvauti tiekiant prekes ar teikiant paslaugas. Vis dėlto dar prieš įtraukiant 192a straipsnį (jau taikant Direktyvą 77/388/EEB) prievolės sumokėti PVM perkėlimui lemiamą reikšmę turėjo aplinkybė, jog paslaugų teikėjas iš esmės įsisteigęs ne šalies teritorijoje. Taigi buvo orientuojamasi į tai, kad šalies teritorijoje neturi būti nei buveinės, nei (įtraukus PVM direktyvos 192a straipsnį, dar ir nedalyvaujančio tiekiant prekes ar teikiant paslaugas) nuolatinio padalinio. Dar anksčiau pagal Direktyvos 77/388 21 straipsnio 1 dalies b punktą dėl prievolės sumokėti PVM perkėlimo paslaugų gavėjui buvo reikalaujama, kad paslaugą teiktų „apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs užsienyje“.

PVM direktyvoje vartojama nuolatinio padalinio sąvoka pačioje direktyvoje neapibrėžta, tačiau išsamiai išaiškinta ESTT jurisprudencijoje; šis išaiškinimas buvo įtrauktas į (šiuo atveju laiko atžvilgiu dar netaikytiną) Įgyvendinimo reglamentą (į 11 straipsnį ir dėl PVM direktyvos 192a straipsnio taikymo – į 53 straipsnį).

Konkrečiai nekilnojamojo turto nuomos atvejis nagrinėjamas Aiškinamosiose pastabose dėl 2017 m. įsigaliojusių ES PVM mokėjimo paslaugų teikimo vietoje taisyklių, taikomų su nekilnojamoju turtu susijusioms paslaugoms. Šių Aiškinamųjų pastabų 28 punkte nustatyta, kad, kai teikiamą paslaugą tinka laikyti su nekilnojamoju turtu susijusia paslauga, PVM mokėtinas toje valstybėje narėje, kurioje yra nekilnojamasis turtas. Todėl nustatant tos paslaugos teikimo vietą nėra svarbu tai, ar paslaugos teikėjas turi nuolatinį padalinį toje valstybėje narėje. Taip pat vien dėl to, kad įmonė turi nuosavo nekilnojamojo turto kurioje nors valstybėje narėje, negalima iškart daryti išvados, kad toje valstybėje narėje ji turi nuolatinį padalinį. Šios Aiškinamosios pastabos nėra privalomos ir buvo paskelbtos jau po šioje byloje nagrinėjamo laikotarpio; vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kad visos ES valstybės narės sutarė paskelbti tokį išaiškinimą, jam teiktina derama reikšmė.

Išaiškinimo klausimas turi ne tik konkrečią reikšmę šiam (su nagrinėjamais 2009 ir 2010 m. susijusiam) skundai, bet ir bendrą reikšmę vienodam Sąjungos teisės taikymui, nes sąvoka „nuolatinis padalinys“ bent Austrijoje ir Vokietijoje iki šiol aiškinta nevienodai. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas jau ne kartą nagrinėjo sąvokos „nuolatinis padalinys“ aiškinimo klausimą (žr., pvz., 1985 m. liepos 4 d. Sprendimą *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299; 1997 m. vasario 20 d. Sprendimą *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77; 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą *ARO Lease BV*, C-190/95, EU:C:1997:374; 2007 m. birželio 28 d. Sprendimą *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397; taip pat žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimą *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298) ir jo pateiktas išaiškinimas buvo įtrauktas į, be kita ko, (šiuo atveju laiko atžvilgiu dar netaikytino) Įgyvendinimo reglamento 53 straipsnį, vis dėlto tebelieka pagrįstų abejonių dėl Sąjungos teisę atitinkančio sąvokos aiškinimo. Pagal iki šiol pateikiamą aiškinimą tam, kad taikant nuostatas dėl PVM būtų preziumuojamas nuolatinio padalinio buvimas, jam turi būti būdingas pakankamas stabilumo lygis ir tokia žmoniškųjų ir techninių išteklių struktūra, kuria naudojantis būtų galima teikti paslaugas. Vis dėlto, atrodo, iki galo neaišku, ar abu požymiai kartu (žmogiškieji ir materialiniai ištekliai) turi būti visada, ar tik kai tai būtina atitinkamai ekonominei veiklai vykdyti.

Pagal PVM direktyvos 196 straipsnį paslauga turi būti teikiama šioje valstybėje narėje neįsisteigusio apmokestinamojo asmens. PVM direktyvos 192a straipsnyje įsisteigimo klausimu orientuojamasi į, be kita ko, „nuolatinio padalinio“, dalyvaujančio teikiant paslaugą, buvimą.

Iš sprendimų *ARO Lease BV* ir *Lease Plan Luxembourg SA* matyti, kad konkrečiu atveju turi būti nuosavas personalas ir nepakanka, pavyzdžiui, samdomos įmonės

personalo. Tai taikytina juo labiau kad samdomos pastato administravimo įmonės personalas atlieka tik pagalbines, technines administravimo užduotis.

Nuolatinio padalinio buvimą paneigiančios aplinkybės

Tiek iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, tiek iš Įgyvendinimo reglamento 53 straipsnyje pateiktos apibrėžties matyti, jog tam, kad būtų nuolatinis padalinys, reikalingi žmogiškieji (ir techniniai) išteklių. Teisingumo Teismas kalba apie nuolatinę žmogiškųjų ir materialinių išteklių, reikalingų atitinkamoms paslaugoms teikti, sąveiką. Šiuo atveju šalies teritorijoje esantis nekilnojamojo turto objektas tik išnuomotas ir jame nedirba nuosavas personalas, todėl žmogiškųjų išteklių reikalavimas nebūtų įvykdytas ir nuolatinio padalinio buvimą šalies teritorijoje nebūtų galima preziumuoti. Kalbant apie žmogiškuosius išteklius, tokioms nuomos paslaugoms teikti iš esmės pakaktų nuomotojo, kuris priimtų sprendimus, pasirašytų sutartis arba pasamdytų, pavyzdžiui, pastato administravimo įmonę. Šiuo atveju šio žmogiškųjų išteklių komponento išnuomoto nekilnojamojo turto objekto vietoje nėra. Taigi šios išvados nepakeistų ir aplinkybė, kad šioje vietoje veiklą vykdo samdoma šalies teritorijoje įsisteigusi pastato administravimo įmonė, nes, pirma, dirbantis personalas nėra pareiškėjos personalas, antra, pastato administravimo įmonė atlieka tik pagalbines, technines administravimo užduotis.

Nuolatinio padalinio buvimą patvirtinančios aplinkybės

a) Austrijos mokesčių administratoriaus pateiktas aiškinimas

Siekdamas užtikrinti vienodą aiškinimą, Austrijos mokesčių administratorius išleido *Umsatzsteuerrichtlinien 2000* (2000 m. apyvartos mokesčio gairės). Pagal jas verslininkai, šalies teritorijoje turintys žemės sklypą ir sudarantys apmokestinamuosius jo nuomos sandorius, šiuo tikslu (t. y. vertinant nuomos pajamas) laikytini šalyje įsisteigusiais verslininkais. Jie šiuos sandorius turi deklaruoti per apmokestinimo procedūrą. Paslaugų gavėjas neturi prievolės sumokėti PVM už šiuos sandorius. Taigi Austrijos mokesčių administratorius išnuomoto nekilnojamojo turto klausimu visada preziumuoja, kad nekilnojamojo turto vietoje yra nuolatinis padalinys, kitaip tariant, įsisteigimo faktas, todėl nekilnojamojo turto nuomos atveju prievolė sumokėti PVM nėra perkeliama.

b) Vokietijos jurisprudencija ir Vokietijos mokesčių administratoriaus pateiktas aiškinimas

Remiantis Vokietijos finansinių teismų jurisprudencija dėl bendrovės, kurios ekonominės veiklos vykdymo vieta buvo užsienyje, vykdomos vėjo elektrinių eksploatacijos, vėjo jėgainės savaime pagrįstą nuolatinės buveinės buvimą šalies teritorijoje, nors jose taip pat nedirba nuosavas personalas (žr., pvz., 2013 m. rugsėjo 5 d. *FG Münster* (Münsterio finansų teismas) sprendimą Nr. 5 K 1768/10 U; 2017 m. kovo 14 d. *FG Köln* (Kelno finansų teismas) sprendimą Nr. 2 K 920/14; 2018 m. gegužės 17 d. *FG Schleswig-Holstein*

(Šlėzviso-Holšteino finansų teismas) sprendimą Nr. 4 K 47/17). Pagal šią jurisprudenciją tokios vėjo elektrinės yra reikšmingos vertės stacionarūs įrenginiai, kurių stabilumo lygis yra maksimaliai didelis. Tai, kad vėjo jėgainėse vietoje nedirba nuosavas personalas, nuolatinio padalinio buvimo prezumpcijai neprieštarauja. Žmogiškieji išteklių iš esmės taip pat yra vienas iš esminių nuolatinio padalinio elementų, tačiau tai nereiškia, kad žmogiškųjų ir techninių išteklių kriterijai visada turi būti įvykdyti vienodu mastu. Priešingai, nedideli žmogiškieji išteklių – arba išimtiniais atvejais jų nebuvimas – gali būti kompensuojami didesniais už vidutinius materialiniais išteklių. Todėl įsisteigimo klausimu nebūtinai reikia orientotis į nuosavo personalo buvimą.

Kiek matyti, Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, toliau – BFH) dar nėra suformavęs jurisprudencijos šiuo konkrečiu klausimu. 2014 m. lapkričio 19 d. BFH sprendime Nr. V R 41/13 į šį klausimą nebuvo atsakyta. 2017 m. gegužės 9 d. Nutartyje Nr. XI B 13/17 BFH taip pat neatsakė į teisinį klausimą, panašų į kilusį šioje byloje, – ar sudarant apmokestinamąjį nuomos sandorį šalies teritorijoje esantis žemės sklypas laikytinas verslininko nuolatinio padalinio (nes ekonominės veiklos vykdymo vieta jau buvo šalies teritorijoje). Galiausiai dar galima nurodyti Vokietijos *Umsatzsteueranwendungserlass* (Nutarimas dėl apyvartos mokesčio taikymo) nuostatas dėl Vokietijos *Umsatzsteuergesetz* 13b straipsnio, pagal kurį pasyviųjų, t. y. toleravimo, paslaugų atveju į žmogiškųjų išteklių kriterijų turi būti neatsižvelgiama.