Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

3. června 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 43 a 45 – Směrnice 2006/112/ES, ve znění směrnice 2008/8/ES – Články 44, 45 a 47 – Poskytování služeb – Místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti – Pojem ‚stálá provozovna' – Pronájem nemovitého majetku v členském státě – Vlastník nemovitého majetku, který má sídlo na ostrově Jersey"

Ve věci C-931/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) ze dne 20. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 20. prosince 2019, v řízení

Titanium Ltd

proti

Finanzamt Österreich, dříve Finanzamt Wien,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Juhász (zpravodaj) a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za rakouskou vládu A. Poschem a F. Koppensteinerem, jakož i J. Schmoll, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Mantlem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), jakož i směrnice 2006/112, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice 2006/112 ve znění pozdějších předpisů“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Titanium Ltd, která má sídlo na ostrově Jersey, a Finanzamt Österreich, dříve Finanzamt Wien (finanční úřad Rakouska, dříve finanční úřad města Vídně, Rakousko) (dále jen „daňový orgán“), ve věci uložení daně z přidané hodnoty (DPH) z příjmů z pronájmu nemovitosti nacházející se v Rakousku za zdaňovací období let 2009 a 2010.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Hlava V směrnice 2006/112, nadepsaná „Místo zdanitelného plnění“ obsahovala mimo jiné kapitolu 3, nadepsanou „Místo poskytnutí služby“, v níž byly obsaženy články 43 až 59 této směrnice.

4 Článek 43 směrnice 2006/112 stanovil:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

5 Článek 45 této směrnice stanovil:

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb realitních kanceláří a odhadců a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“

6 Podle článku 193 směrnice 2006/112:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

7 Článek 194 uvedené směrnice stanovil:

„1. Uskutečňuje-li zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná, mohou členské státy stanovit, že osobou povinnou odvést daň je pořizovatel nebo příjemce.

2. Členské státy stanoví podmínky pro uplatňování odstavce 1.“

8 Článek 196 téže směrnice zněl:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56, nebo osoba identifikovaná pro účely DPH v členském státě, ve kterém je daň splatná, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, 47, 50, 53, 54 nebo 55, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

Směrnice 2006/112 ve znění pozdějších předpisů

9 Směrnice 2008/8 pozměnila s účinností od 1. ledna 2010 směrnici 2006/112, a zejména její ustanovení obsažená v kapitole 3 její hlavy V, jakož i její článek 196.

10 Článek 44 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

11 Článek 45 této směrnice stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

12 Článek 47 uvedené směrnice zní takto:

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb odhadců a realitních kanceláří, poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, udělení práv na užívání nemovitosti a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“

13 Články 193 a 194 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, jsou totožné s články 193 a 194 směrnice 2006/112.

14 Článek 196 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011

15 Bod 14 odůvodnění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1) stanoví:

„Aby bylo zajištěno jednotné uplatňování pravidel o místě zdanitelných plnění, měly by být vyjasněny pojmy jako sídlo ekonomické činnosti, stálá provozovna, bydliště a místo, kde se osoba obvykle zdržuje. Praktické uplatňování těchto pojmů by mělo být usnadněno používáním co nejjasnějších a nejobjektivnějších kritérií s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora [Evropské unie].“

16 Článek 11 tohoto prováděcího nařízení stanoví:

„1. Pro účely článku 44 směrnice 2006/112/ES se ‚stálou provozovnou' rozumí jakákoli provozovna jiná než sídlo ekonomické činnosti ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu.

2. Pro účely následujících článků se ‚stálou provozovnou' rozumí jakákoli provozovna jiná než sídlo ekonomické činnosti ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje poskytovat služby, jejichž poskytnutí zajišťuje:

a) článku 45 směrnice 2006/112/ES;

b) od 1. ledna 2013 čl. 56 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES;

c) do 31. prosince 2014, článku 58 směrnice 2006/112/ES;

d) článku 192a směrnice 2006/112/ES.

3. Skutečnost, že má identifikační číslo pro DPH, sama o sobě nepostačuje k tomu, aby se mělo za to, že má osoba povinná k dani stálou provozovnu."

17 V souladu se svým článkem 65 se prováděcí nařízení č. 282/2011, které vstoupilo v platnost dvacátým dnem po svém vyhlášení, tedy dne 12. dubna 2011, stalo použitelným od 1. července 2011.

Rakouské právo

18 Ustanovení § 19 odst. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon z roku 1994 o dani z obratu, BGBl. 663/1994) (dále jen „UStG"), ve znění použitelném do 31. prosince 2009, stanovilo:

„Osobou povinnou odvést daň je podnikatel v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 a 2 a výstavce faktury v případech uvedených v § 11 odst. 14.

V případě ostatních plnění (s výjimkou úplatného strpění užívání spolkových komunikací) a plnění ze smluv o dílo je daň povinen odvést příjemce plnění, pokud:

– podnikatel poskytující plnění nemá v tuzemsku bydliště (sídlo) ani místo, kde se obvykle zdržuje, ani stálou provozovnu [*Betriebsstätte*] v tuzemsku a pokud

– příjemcem plnění je podnikatel nebo právnická osoba veřejného práva.

Podnikatel poskytující plnění je ručitelem této daně."

19 Ustanovení § 19 odst. 1 UStG, ve znění použitelném od 1. ledna 2010, zní následovně:

„Osobou povinnou odvést daň je podnikatel v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 a 2 a výstavce faktury v případech uvedených v § 11 odst. 14.

V případě ostatních plnění (s výjimkou úplatného strpění užívání spolkových komunikací) a plnění ze smluv o dílo je daň povinen odvést příjemce plnění, pokud:

– podnikatel poskytující plnění nemá v tuzemsku bydliště (sídlo) ani místo, kde se obvykle zdržuje, ani stálou provozovnu [*Betriebsstätte*], která se podílí na poskytování plnění, a pokud

– příjemcem plnění je podnikatel ve smyslu § 3a odst. 5 bodů 1 a 2 nebo právnická osoba veřejného práva, která není podnikatelem ve smyslu § 3a odst. 5 bodu 3.

Podnikatel poskytující plnění je ručitelem daně.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

20 Titanium je společnost se sídlem a vedením na ostrově Jersey, jejímž předmětem činnosti je správa nemovitostí, majetku a správa bytů a ubytovacích zařízení.

21 Během zdaňovacích období let 2009 a 2010 sjednala tato společnost se dvěma rakouskými podnikateli pronájem nemovitosti ve Vídni (Rakousko), jejímž byla vlastníkem, který podléhal DPH.

22 Uskutečňováním těchto plnění, která představovala její jedinou činnost v Rakousku, pověřila společnost Titanium rakouskou společnost zabývající se správou nemovitostí, aby jednala jako prostředník ve vztahu k poskytovatelům služeb a dodavatelům, účtovala nájemné a provozní náklady, vedla obchodní záznamy a připravovala údaje k přiznání k DPH. Tato plnění byla vykonávána mandatářem v jiných prostorách než v prostorách budovy vlastněné společností Titanium.

23 Titanium si však ponechala právo rozhodovat o uzavírání a ukončování nájemních vztahů za účelem stanovování finančních a právních podmínek pronájmu, uskutečňování investic a oprav, jakož i organizování jejich financování, výběru třetích osob k poskytování dalších služeb na vstupu a konečně výběru a určení samotné společnosti pro správu nemovitosti, jakož i její kontroly.

24 Zatímco společnost Titanium měla za to, že není povinna odvést z titulu své činnosti pronájmu nemovitosti DPH, jelikož nemá v Rakousku stálou provozovnu, daňový orgán byl toho názoru, že takovou stálou provozovnou je pronajatá nemovitost, a v důsledku toho vyměřil této společnosti DPH za zdaňovací období let 2009 a 2010.

25 Společnost Titanium podala proti rozhodnutím daňového orgánu žalobu k Bundesfinanzgericht (spolkový finanční soud, Rakousko), v níž tvrdila, že z důvodu neexistence zaměstnanců nelze budovu, kterou pronajímá, považovat za stálou provozovnu.

26 Daňový orgán poukázal na skutečnost, že podle Umsatzsteuerrichtilinien 2000 (směrnice z roku 2000 týkající se daně z obratu) musí být podnikatel, který na rakouském území vlastní nemovitost, kterou pronajímá, a tento pronájem podléhá DPH, považován za tuzemského podnikatele a že příjemce plnění není povinen odvést daň z tohoto plnění. V případě pronájmu nemovitého majetku existuje tedy vždy stálá provozovna.

27 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že vnitrostátním ustanovením, které musí použít, je § 19 odst. 1 UStG, podle něhož daňový dluh přechází na příjemce plnění, pokud podnikatel neprovozuje svůj podnik v tuzemsku nebo zde nemá stálou provozovnu (*Betriebsstätte*). Upřesňuje, že tímto ustanovením byl proveden nejen článek 196 směrnice 2006/112, ale i její článek 194.

28 Uvedený soud rovněž uvádí, že z rozsudků ze dne 17. července 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), a ze dne 7. května 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), vyplývá, že pojem „stálá provozovna“ předpokládá, že poskytovatel musí mít v konkrétním případě vlastní zaměstnance a že využití zaměstnanců jiného pověřeného podniku nepostačuje k subsumpci pod takový pojem.

29 V tomto ohledu předkládající soud zdůrazňuje, že několik německých daňových soudů konstatovalo, že větrný park může být považován za stálou provozovnu, i když nevyužívá žádné lidské zdroje, pokud má takový park významnou hodnotu a vykazuje maximální stupeň stability. Uvádí však, že v této věci nevydal prozatím žádné rozhodnutí Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo).

30 Předkládající soud si tedy klade otázku ohledně pojmu „stálá provozovna“ v případě činnosti, která, tak jako činnost dotčená ve věci v původním řízení, nevyužívá ke svému uskutečnění žádné technické a lidské prostředky.

31 Za těchto okolností se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být pojem ‚stálá provozovna‘ vykládán v tom smyslu, že taková provozovna musí mít vždy lidské a technické zdroje, a že poskytovatel služeb musí mít tedy v této provozovně nezbytně k dispozici vlastní zaměstnance, nebo může být v konkrétním případě zdanitelného pronájmu nemovitosti nacházející se v tuzemsku, který je pouhým pasivním plněním spočívajícím ve strpění určitého jednání nebo určité situace (*Duldungsleistung*), tato nemovitost považována za ‚stálou provozovnu‘ i bez lidských zdrojů?“

K předběžné otázce

K přípustnosti otázky

32 Rakouská vláda tvrdí, že ve věci v původním řízení se nepoužije článek 43 směrnice 2006/112 a článek 44 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, ale článek 45 směrnice 2006/112 a článek 47 směrnice 2006/112 ve znění pozdějších předpisů, které stanoví, že místem poskytnutí služby související s nemovitostí je místo, kde se nemovitost nachází.

33 Z toho tato vláda vyvozuje, že se v této věci použije článek 194 směrnice 2006/112 a článek 194 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, a nikoli, jak naznačuje předkládající soud, článek 196 směrnice 2006/112 a článek 196 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů.

34 V tomto ohledu Rakouská republika tvrdí, že článek 194 směrnice 2006/112 a článek 194 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, upravují právo volby členských států a svěřují jim pravomoc stanovit podmínky pro použití těchto ustanovení tím, že rozhodnou, zda bude daňový dluh přenesen na příjemce plnění, či nikoli, takže volba provedená rakouským zákonodárcem činí otázku položenou předkládajícím soudem bezpředmětnou.

35 Rakouská vláda z toho vyvozuje, že pojem „stálá provozovna“ nemá žádný vztah k věci dotčené v původním řízení, což odůvodňuje prohlášení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce za nepřípustnou.

36 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro

vydání rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Týkají-li se tedy položené otázky výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudek ze dne 29. dubna 2021, Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny, C-383/19, EU:C:2021:337, bod 29 a citovaná judikatura).

37 Z toho vyplývá, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 1. října 2020, Úrad špeciálnej prokuratúry, C-603/19, EU:C:2020:774, bod 28 a citovaná judikatura).

38 V projednávané věci předkládající soud v dokumentu ze dne 19. srpna 2020 doručeném Soudnímu dvoru uvedl, že se otázka položená Soudnímu dvoru týká obecně výkladu pojmu „stálá provozovna“ obsaženého ve směrnici 2006/112, jakož i v prováděcím nařízení č. 282/2011, a že tato otázka neobsahuje konkrétní odkaz na článek 194 nebo článek 196 této směrnice. Uvedený soud zdůraznil, že se otázka, zda věc v původním řízení spadá pod ten či onen z těchto článků, jeví v konečném důsledku jako vedlejší, jelikož oba uvedené články vyvolávají otázku, v jakém státě je osoba povinná k dani usazena, což znamená, že v obou případech je třeba rozhodnout, zda existuje stálá provozovna, či nikoli.

39 Právní názor Rakouské republiky proto nepředstavuje jediný možný výklad, a nemůže tedy vést k nepřípustnosti předběžné otázky.

K věci samé

40 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda nemovitost pronajatá v členském státě představuje stálou provozovnu ve smyslu článku 43 směrnice 2006/112, jakož i článků 44 a 45 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, za okolností, kdy vlastník této nemovitosti nemá vlastní zaměstnance k uskutečňování plnění souvisejícího s pronájmem.

41 Úvodem je třeba poznamenat, že předkládající soud neupřesňuje, zda si přeje zkoumat otázku, zda tato nemovitost může být kvalifikována jako stálá provozovna osoby povinné k dani, která přijímá, nebo naopak poskytuje služby související s pronájmem, jehož je tato nemovitost předmětem. Na předběžnou otázku je však možné odpovědět s ohledem na oba tyto případy.

42 Pojem „stálá provozovna“ vyžaduje podle ustálené judikatury Soudního dvora minimální soudržnost dosaženou trvalým spojením lidských a technických prostředků nezbytných k poskytování určitých služeb. Předpokládá tedy dostatečnou úroveň stálosti a vhodnou strukturu způsobilou jí z hlediska lidských a technických zdrojů umožnit nezávislé poskytování dotčených služeb (rozsudek ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 54 a citovaná judikatura). Pod pojem „stálá provozovna“ nemůže především spadat struktura, která nemá vlastní zaměstnance (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. července 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, bod 19).

43 Tato judikatura je potvrzena článkem 11 prováděcího nařízení č. 282/2011, podle něhož se stálá provozovna vyznačuje mimo jiné vhodnou strukturou „z hlediska lidských a technických zdrojů“. Toto prováděcí nařízení se sice stalo na základě svého článku 65 použitelným až od 1. července 2011, a nevztahuje se tedy *ratione temporis* na věc v původním řízení, avšak bod 14 odůvodnění uvedeného prováděcího nařízení uvádí, že jeho cílem je vyjasnit některé pojmy, včetně pojmu „stálá provozovna“ s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora.

44 V projednávané věci vyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, že žalobkyně v původním řízení nemá v Rakousku vlastní zaměstnance a že osoby vykonávající některé úkoly správy jimi byly touto společností smluvně pověřeny, přičemž tato společnost si vyhradila veškerá důležitá rozhodnutí týkající se pronájmu dotčené nemovitosti.

45 Nemovitost, která nemá k dispozici žádné lidské zdroje, jejichž prostřednictvím by mohla nezávisle jednat, zjevně nesplňuje kritéria stanovená judikaturou k tomu, aby mohla být kvalifikována jako stálá provozovna ve smyslu jak směrnice 2006/112, tak i směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů.

46 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět v tom smyslu, že nemovitost pronajatá v členském státě za okolností, kdy vlastník této nemovitosti nemá vlastní zaměstnance k uskutečňování plnění souvisejícího s pronájmem, nepředstavuje stálou provozovnu ve smyslu článku 43 směrnice 2006/112 ani článků 44 a 45 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů.

K nákladům řízení

47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Nemovitost pronajatá v členském státě za okolností, kdy vlastník této nemovitosti nemá vlastní zaměstnance k uskutečňování plnění souvisejícího s pronájmem, nepředstavuje stálou provozovnu ve smyslu článku 43 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ani článků 44 a 45 směrnice 2006/112, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008.

Podpisy.