

## Věc C-288/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

9. dubna 2019

**Předkládající soud:**

Finanzgericht des Saarlandes (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

18. března 2019

**Žalobkyně:**

QM

**Žalovaný:**

Finanzamt Saarbrücken (Finanční úřad v Saarbrückenu, Německo)

**Předmět původního řízení**

Stanovení daně z obratu za přenechání služebních vozidel k užívání za roky 2013 a 2014

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

**Předběžná otázka**

Musí být čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se „nájem dopravního prostředku osobám nepovinným k dani“ rozumí rovněž přenechání vozidla, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, (dále jen „služební vozidlo“) jejím zaměstnancům k užívání, pokud za ně zaměstnanci neposkytují žádnou úplatu, která nespočívá v práci, kterou vykonávají, (nebo v její části), tedy nehradí žádnou platbu, nevynakládají za tímto účelem žádnou část své odměny v hotovosti a ani podle dohody mezi stranami, podle které je nárok na

užívání služebního vozidla spjat se vzdáním se jiných výhod, nevolí mezi různými výhodami nabízenými osobou povinnou k dani?

### **Uváděná ustanovení unijního práva**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), konkrétně články 2, 24, 26, 45 a 56.

### **Uváděná ustanovení vnitrostátního práva**

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), konkrétně § 1, 3, 3a a 3f

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobkyně je akciová společnost založená podle lucemburského práva (S.A.), která má sídlo v Lucemburském velkovévodství. Dvěma svým zaměstnancům, kteří pracují v jejím podniku v Lucembursku a kteří mají bydliště v Německu, přenechává k užívání služební vozidla, která náležejí do jejího obchodního majetku, a to i k soukromým jízdám. Jednomu z těchto zaměstnanců ve sporných letech z platu strhávala podíl na nákladech na služební automobil, který mu byl přenechán k užívání. Žalobkyně je v Lucembursku registrována v tak zvaném „zjednodušeném daňovém režimu“, v němž nelze uplatňovat daň z přidané hodnoty zaplacenou na vstupu. Proto v souvislosti s náklady, které se týkají obou předmětných služebních automobilů, neuplatnila DPH na vstupu; na druhou stranu v rámci zjednodušeného daňového režimu v Lucembursku nedošlo ani ke zdanění přenechání vozidel zaměstnancům k užívání.
- 2 Kvůli přenechání vozidel k užívání se žalovaná nechala v listopadu 2014 v Německu u žalovaného finančního úřadu zaregistrovat k dani z obratu. Ve svých příznacích k dani z obratu za sporné roky žalobkyně v souvislosti s tímto přenecháním vozidel k užívání počínaje rokem 2013 vykázala 19 % sazbou daně zdanitelných „jiných plnění“ ve výši 7 904 eura (za rok 2013), resp. 20 767 eur (za rok 2014) a odpovídající daň z obratu. Proti platebním výměrům, kterými byla za oba uvedené roky stanovena daň z obratu, žalobkyně podala opravný prostředek, který žalovaný zamítl jako neopodstatněný.
- 3 Žalobkyně se svou žalobou domáhá, aby daň z obratu za roky 2013 a 2014 byla stanovena v nulové výši.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 4 Žalobkyně zastává názor, že nejsou splněny podmínky pro to, aby předmětné přenechání služebních automobilů k užívání v Německu podléhalo dani z obratu.
- 5 Přenechání služebních automobilů k užívání se neuskutečňuje za úplatu ve smyslu unijních požadavků, jelikož zaměstnanci ani nehradí platby, ani nemusí vynakládat část své odměny v hotovosti. Pouhá skutečnost, že zaměstnanec pro zaměstnavatele pracuje a že z hlediska daně z příjmů je toto užívání třeba zdanit jako příjem, nepředstavuje užívání za úplatu.
- 6 Nelze ani mít za to, že se jedná o poskytnutí nájmu. Podle aktuální judikatury Soudního dvora je třeba poskytnutí obchodního majetku pro soukromé účely bez toho, aby po příjemci bylo požadováno peněžité nájemné, kvalifikovat nikoli jako nájem osvobozený od daně, nýbrž jako bezúplatné plnění podle čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Rovněž z občanskoprávního hlediska je přenechání služebního vozidla k užívání třeba posuzovat podle pracovního práva, a nikoli podle předpisů o nájmu. Podle judikatury [Bundesfinanzhof] (Spolkový finanční soud, Německo, dále jen „BFH“) je přenechání služebního automobilu k užívání nedílnou součástí odměny vedoucích pracovníků. Názoru žalovaného odporuje téměř jednohlasné stanovisko výboru pro DPH vyjádřené v pokynech schválených na jeho 101. zasedání konaném dne 20. října 2014.
- 7 Žalovaný navrhuje, aby žaloba byla zamítnuta jako neopodstatněná.
- 8 Přenechání služebních vozidel zaměstnancům k užívání je třeba kvalifikovat jako poskytnutí služby za úplatu v podobě dlouhodobého nájmu dopravních prostředků. Podle pokynů Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí, Německo, dále jen „BMF“) uvedených v Umsatzsteueranwendungserlass (pokyny k uplatňování daně z obratu) a příslušných oběžníků BMF je třeba přenechání vozidla ze strany podnikatele jeho zaměstnancům pro soukromé účely kvalifikovat jako „jiné plnění“ za úplatu, přičemž úplata zpravidla spočívá v poměrné části práce, kterou zaměstnanec vykonává za soukromé užívání daného vozidla. Uvedené platí pokaždé, když je vozidlo – jako v projednávané věci – zaměstnanci přenecháno k užívání pro soukromé účely po určitou dobu, a nikoli pouze příležitostně. Podle pokynu výboru pro DPH ze dne 20. října 2014 nezáleží na tom, zda je dané plnění poskytováno úplatně nebo bezúplatně. Okolnost, že Lucemburské velkovévodství se schváleným pokynem nesouhlasilo, toto přenechání vozidla k užívání považuje za bezúplatné plnění a toto plnění zdaňuje v místě podnikatele, který je poskytuje, tedy v Lucembursku, je v rozporu s většinovým názorem výboru pro DPH.

### **Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 9 Vyřešení tohoto sporu záleží na tom, jak je třeba vykládat čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH. Pokud je totiž „nájemem dopravního prostředku“ v tomto smyslu nutno rozumět rovněž přenechání vozidla, které tvoří součást obchodního majetku osoby

povinné k dani (služební vozidlo), jejím zaměstnancům k užívání, aniž by za to tito zaměstnanci poskytovali úplatu, která nespočívá v práci, kterou vykonávají, (nebo v její části), určí se místo poskytnutí nájmu, který není krátkodobý, podle místa bydliště zaměstnanců, které se v projednávaném případě nachází ve Spolkové republice Německo.

- 10 Naproti tomu pokud přenechání služebního automobilu k užívání nelze považovat za nájem dopravního prostředku ve smyslu čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH, bylo by podle platného unijního práva uskutečněno jakožto poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH osobě nepovinné k dani, anebo plnění považované za poskytnutí služby za úplatu podle čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH podle článku 45 směrnice o DPH v místě, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti, v projednávané věci tedy v Lucembursku, takže by nemohlo dojít ke zdanění ze strany žalovaného.
- 11 Výbor pro DPH na svém 101. zasedání konaném dne 20. října 2014 přijal pokyny ohledně jednotného zacházení s místem poskytnutí služeb, které spočívají v použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu zaměstnanců (tudiž i v přenechání služebního automobilu k užívání) (dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 a taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, dále jen „pokyny výboru pro DPH“). Tyto pokyny výboru pro DPH nejsou Lucemburským velkovévodstvím a Spolkovou republikou Německo vykládány jednotně; na rozdíl od Německa Lucembursko v přenechání vozidla k užívání, které je předmětem projednávaného sporu, nespátřuje poskytnutí nájmu za úplatu, nýbrž poskytnutí služby považované v souladu s čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH za plnění za úplatu, u níž se místo poskytnutí v souladu s článkem 45 směrnice stanoví podle sídla poskytovatele (Lucembursko).
- 12 Předkládající senát se domnívá, že na předběžnou otázku je třeba odpovědět záporně.
- 13 V Německu může přenechání služebního automobilu k užívání podléhat dani z obratu pouze na základě § 3a odst. 3 bodu 2 třetí věty UStG. Zavedením tohoto ustanovení německý zákonodárce do vnitrostátního práva provedl čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH ve znění účinném od 1. ledna 2013. Místem poskytnutí nájmu dopravního prostředku je podle něj místo, kde má příjemce, který není ani podnikatel, ani právnická osoba, které bylo pro účely daně z obratu přiděleno identifikační číslo, bydliště.
- 14 Podle názoru předkládajícího senátu se místo plnění podle článku 56 směrnice o DPH a ustanovení § 3a odst. 3 bodu 2 třetí věty UStG, které mu odpovídá, může v Německu nacházet pouze tehdy, pokud se jedná o poskytnutí nájmu za úplatu. Tato otázka vzbuzuje pochybnosti.
- 15 Aby bylo možno mít za to, že se jedná o plnění za úplatu, museli by zaměstnanci v projednávaném případě za přenechání osobního automobilu k užívání zaplatit úhradu. Předkládající senát o tom ale v případě pracovníka žalobkyně, který

neposkytuje žádnou samostatnou úhradu, která netvoří součást jeho příjmu ze zaměstnání, má pochybnosti.

- 16 Německá finanční správa zpravidla přenechání služebního vozidla ze strany podnikatele zaměstnancům k užívání pro soukromé účely posuzuje jako dlouhodobý nájem dopravního prostředku a poměrnou část práce, kterou pracovník za toto soukromé užívání vykonává, považuje za úplatu. Vychází to rovněž z myšlenky, že se při přenechání vozidla k soukromým účelům jedná o tzv. majetkový prospěch, který na straně zaměstnance v zásadě podléhá dani z příjmu jako mzda za práci (a tedy jako část jeho odměny za odvedenou práci).
- 17 S ohledem na judikaturu Soudního dvora se však zřejmě nejedná o plnění za úplatu. Ve svém rozhodnutí ve věcech Medicom a Maison Patrice Alard (rozsudek ze dne 18. července 2013, C-210/11 a C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) Soudní dvůr k pojmu poskytnutí služby za protiplnění [podle stávající právní úpravy „poskytnutí služby za úplatu“] uvedl, že poskytnutí takové služby předpokládá přímou souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou, přičemž absence takové platby nemůže být kompenzována okolností, že toto soukromé užívání zboží které je učiněno součástí aktiv podniku, se pro účely daně z příjmu považuje za kvantifikovatelné naturální plnění, a tedy určitým způsobem za část odměny, které se příjemce vzdal výměnou za poskytnutí předmětného zboží.
- 18 Jinak tomu však je tehdy, pokud je zaměstnancům z jejich mzdy strhávána částka odpovídající hodnotě poskytnutí zboží nebo pokud je jisté, že část práce vykonávané zaměstnanci lze považovat za protiplnění za poskytnutí zboží (viz rovněž rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). V poměrné části vykonávané práce Soudní dvůr spatřoval úplatu například ve věci Astra Zeneca UK (rozsudek ze dne 29. července 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450).
- 19 Německá finanční správa zpravidla pokládá práci vykonanou zaměstnanci za protiplnění (úplatu) za přenechání vozidla k užívání pro soukromé účely, pokud je toto přenechání upraveno v pracovní smlouvě nebo je založeno na ústních dohodách nebo jiných okolnostech pracovního poměru a jestliže je vozidlo k užívání pro soukromé účely přenecháno po určitou dobu, a nikoli pouze příležitostně. BFH se k tomuto stanovisku v zásadě připojil.
- 20 Pokud zaměstnanec za poskytnutí osobního automobilu nehradí žádnou platbu, nemusí vynakládat část své odměny v hotovosti a ani neexistuje dohoda zahrnující právo volby z různých výhod, nelze podle výše uvedeného ve věci v původním řízení mít za to, že se jedná o plnění za úplatu. Pochybnosti o úplatnosti mohou rovněž vyplývat z okolnosti, že protihodnotou, která se podle německých předpisů o dani z příjmů zpravidla zjišťuje paušálně, nemusí být konkrétně sjednané nájemné ve smyslu judikatury Soudního dvora.
- 21 Okolnost, že se rozhodnutí Soudního dvora ve věcech Medicom a Maison Patrice Alard (rozsudek ze dne 18. července 2013, C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479)

týkalo výjimky ze zdanění a nikoli otázky, zda plnění podléhá dani, nebrání použití tohoto rozhodnutí na projednávaný případ; neboť otázka, zda k úplatě došlo, či nikoli, by měla být řešena jednotně.

- 22 Ale dokonce i v případě, že se o plnění za úplatu nejedná, je stále sporné, zda se místo přenechání služebního automobilu k užívání ve věci v původním řízení přece jen nenachází v Německu. Žalovaný se totiž v tomto ohledu dovolává článku 56 odst. 2 směrnice o DPH a argumentuje tím, že podle tohoto ustanovení není relevantní, zda se jedná o plnění úplatné, nebo bezúplatné, pokud je lze pokládat za poskytnutí nájmu. Pokud by nájem podle čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH jednotně zahrnoval plnění za úplatu i případy bezúplatného přenechání k užívání – například plnění považované za poskytnutí služby za úplatu ve formě použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, podle čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH – nacházelo by se místo poskytnutí v projednávaném případě rovněž v Německu. Za účelem odůvodnění svého názoru se německá finanční správa opět odvolává na pokyny výboru pro DPH. V jejich bodě 3 se uvádí:
- 23 „Podle názoru převážné většiny výboru pro DPH se na určení místa poskytnutí služby, která spočívá v použití zboží, vztahuje stejné pravidlo bez ohledu na to, zda tato služba byla poskytnuta za úplatu, nebo zda je předmětem daně podle čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.“ *(neoficiální překlad)*
- 24 Otázka, zda uvedené platí i pro poskytnutí nájmu dopravních prostředků, je sporná. Směrnice o DPH pro bezúplatná plnění ve formě použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromé účely, která jsou považována za poskytnutí plnění (služby) za úplatu podle čl. 26 odst. 1 směrnice o DPH, neobsahuje samostatnou úpravu týkající se určení místa zdanění, takže při určení místa není rozlišování nezbytně nutné, výjimku ale tvoří zvláštní druh poskytnutí služby v podobě nájmu dopravních prostředků, neboť na něj se použije čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH. Pokyn, podle něhož je třeba s případy plnění za úplatu nakládat stejně jako s případy plnění považovaných za plnění za úplatu podle článku 26 směrnice o DPH, by byl pochopitelný pouze u takových poskytnutí služeb, pro něž neexistuje zvláštní určení místa, jaké je uvedeno například v článku 56 směrnice o DPH.
- 25 Zdá se, že i výbor pro DPH v zásadě považuje přenechání služebního automobilu zaměstnancům k užívání za „poskytnutí jiné služby“ a že existenci nájmu dopravního prostředku podmiňuje úplatností, viz výše uvedené pokyny výboru pro DPH, bod 3 druhý odstavec a bod 1 poslední odstavec.
- 26 Za těchto okolností i podle názoru předkládajícího senátu mnohé nasvědčuje tomu, že za poskytnutí nájmu ve smyslu čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH lze považovat pouze plnění za úplatu, které v tomto případě – s ohledem na výše uvedené – již zřejmě schází; v souladu s tím na bezúplatné použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromé účely zaměstnanců patrně nelze pohlížet stejně jako na poskytnutí nájmu.

- 27 Proti tomu, aby bylo přenechání služebních vozidel k užívání způsobem, na němž je založen projednávaný případ, klasifikováno jako poskytnutí nájmu ve smyslu čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH, hovoří rovněž následující aspekty:
- 28 Podle judikatury Soudního dvora je totiž pro poskytnutí nájmu nezbytné, aby byly splněny veškeré znaky charakteristické pro dané plnění [rozsudky ze dne 18. července 2013, *Medicom a Maison Patrice Alard*, C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, a ze dne 29. března 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185]. Patří mezi ně rovněž okolnost, že se na nájemce za úhradu nájemného na sjednanou dobu převede právo užívat danou věc a vyloučí se z něj ostatní osoby. Pokud by se na vykonanou práci příjemce zčásti hledělo jako na úplatu, je sporné, jak by mělo být hrazení úplaty posuzováno v případě nemoci příslušného pracovníka, kdy tedy dotčený pracovník nevykonává žádnou práci.
- 29 Přenechání vozidla k užívání se neuskutečňuje v rámci nájemního vztahu, nýbrž se řídí pracovním právem. Souvisí totiž pouze se služebním nebo pracovním poměrem zaměstnanců; představuje dodatečné protiplnění za vykonanou práci (podle judikatury BFH též tehdy, pokud při přenechání k užívání nedošlo k výslovné dohodě). Ani ve věci v původním řízení žalobkyně nepřenechává vozidla k užívání jiným osobám, zejména platí, že předmětem jejího podnikání není komerční nájem dopravních prostředků. Přenechání služebního automobilu k užívání je upraveno v pracovní smlouvě nebo odpovídá obvyklým plněním, která žalobkyně poskytuje zaměstnancům; neexistuje samostatná nájemní smlouva. Neexistuje tedy samostatný smluvní vztah mimo rámec pracovního poměru; to je patrné rovněž v tom, že přenechání vozidla k užívání končí při skončení zaměstnání; poté nepokračuje.