

**Predmet C-288/19**

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda**

**Datum podnošenja:**

9. travnja 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Finanzgericht des Saarlandes (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

18. ožujka 2019.

**Tužitelj:**

QM

**Tuženik:**

Finanzamt Saarbrücken

---

**Predmet glavnog postupka**

Utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost za 2013. i 2014. za ustupanje službenih vozila

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodno pitanje**

Treba li članak 56. stavak 2. Direktive o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da „najam prijevoznog sredstva osobi koja nije porezni obveznik” znači i ustupanje vozila (službenog vozila) koje pripada poduzeću u vlasništvu poreznog obveznika njegovim zaposlenicima ako zaposlenici za to ne plaćaju naknadu koja im ne pripada za (djelomični) rad, odnosno ne izvršavaju plaćanja, ne koriste dio svoje novčane naknade za to te se na temelju sporazuma između stranaka, u skladu s kojim pravo korištenja

službenog vozila znači odricanje od drugih pogodnosti, nemaju mogućnost odabira između različitih pogodnosti koje nudi porezni obveznik?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), osobito članci 2., 24., 26., 45., 56.

### **Navedene nacionalne odredbe**

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: UstG), osobito članci 1., 3., 3.a, 3.f

### **Kratki prikaz činjenica i postupka**

- 1 Tužitelj je dioničko društvo osnovano u skladu s luksemburškim pravom (S. A.) sa sjedištem u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu. Dvama svojim zaposlenicima koji rade u njegovu poduzeću u Luksemburgu i imaju prebivalište u Njemačkoj ustupa u privatne svrhe po jedno službeno vozilo koje je dio imovine poduzetnika. U spornim je godinama od plaće jednog od tih zaposlenika obustavljao troškove službenog vozila koje mu je ustupio. Tužitelj je u Luksemburgu registriran u takozvanom „pojednostavljenom postupku oporezivanja” u kojem se ne može zatražiti plaćanje pretporeza. Stoga nije zatražio plaćanje pretporeza na troškove koji se odnose na dva službena automobila. Suprotno tomu, ni pojednostavljenim postupkom oporezivanja u Luksemburgu nije provedeno oporezivanje ustupanja vozila zaposleniku.
- 2 Tužitelj je u studenome 2014. pri poreznoj upravi koja je tuženik u ovom postupku registriran kao obveznik poreza na dodanu vrijednost za ustupanje vozila u Njemačkoj. U poreznim prijavama za sporne godine, tužitelj je za to ustupanje vozila od 2013. prijavljivao ostale oporezive usluge po stopi od 19 % u iznosu od 7904 eura (2013.) i 20 767 eura (2014.) te pripadajući porez na dodanu vrijednost. Tužitelj je za obje godine podnio prigovor na utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost koji je tuženik odbio kao neosnovan.
- 3 U svojoj tužbi, tužitelj zahtijeva određivanje poreza na dodanu vrijednost za 2013. i 2014. u iznosu od nula eura.

### **Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 4 Tužitelj smatra da ne postoje uvjeti za utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost za ustupanje službenih vozila u Njemačkoj.
- 5 Službeno vozilo nije ustupljeno uz naknadu u smislu propisa Europske unije s obzirom na to da zaposlenici ne izvršavaju plaćanja niti izdvajaju dio svoje novčane naknade. Sama činjenica da zaposlenik radi za poslodavca te da se u skladu s propisima o porezu na dohodak korištenje vozila oporezuje kao dohodak ne predstavlja korištenje uz naknadu.
- 6 Ne može se pretpostaviti ni postojanje usluge najma. Prema trenutnoj sudskoj praksi Suda, stavljanje poduzetnikove imovine na raspolaganje u privatne svrhe, a da se pritom od korisnika ne zahtijeva plaćanje najamnine u gotovini, ne može se kvalificirati kao iznajmljivanje koje je oslobođeno plaćanja poreza, već kao primitak u naravi u skladu s člankom 26. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u. Isto tako, u skladu s građanskim pravom, ustupanje službenog vozila treba ocijeniti s obzirom na radno pravo, a ne s obzirom na propise o najmu. Prema sudskoj praksi Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud, Njemačka), ustupanje službenog vozila sastavni je dio naknada za rukovoditelje. Stajalištu tuženika suprotno je gotovo jednoglasno mišljenje Odbora za PDV koje navodi u svojim smjernicama sa 101. sjednice održane 20. listopada 2014.
- 7 Tuženik zahtijeva da se tužba odbije kao neosnovana.
- 8 Ustupanje službenih vozila zaposlenicima treba kvalificirati kao uslugu uz naknadu u obliku dugoročnog najma prijevoznih sredstava. U skladu s propisima Bundesministeriuma der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njemačka) u rješenju o porezu na dodanu vrijednost i relevantnom dopisu Saveznog ministarstva financija, ustupanje vozila poduzetnikovim zaposlenicima u privatne svrhe ubraja se među ostale usluge uz naknadu, pri čemu se naknada redovito uključuje u proporcionalan rad koji zaposlenik obavlja kako bi imao pravo koristiti vozilo u privatne svrhe. To se primjenjuje uvijek kad se vozilo, kao u ovom slučaju, ustupa zaposleniku na određeno vrijeme, a ne samo povremeno u privatne svrhe. U skladu sa smjernicama Odbora za PDV od 20. listopada 2014., nije relevantno isporučuje li se usluga uz naknadu ili bez naknade. Činjenica da Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije odobrilo donesene smjernice, da pretpostavlja da je ustupanje vozila besplatna usluga i da je oporezuje u mjestu poduzetnika koji je isporučuje, odnosno u Luksemburgu, proturječna je većinskom mišljenju Odbora za PDV.

### **Kratki pregled razloga zahtjeva za prethodnu odluku**

- 9 Odluka u sporu ovisi o tumačenju članka 56. stavka 2. Direktive o PDV-u. Naime, ako „najam prijevoznog sredstva” u tom smislu znači i ustupanje vozila (službenog vozila) koje čini dio imovine određenog poslovanja poreznog obveznika njegovim zaposlenicima a da oni za to ne plaćaju naknadu koja im ne

pripada za (djelomičan) rad, mjesto usluge u slučaju nekratkoročnog najma utvrđuje se prema zaposlenikovu mjestu prebivališta koje se u ovom sporu nalazi u Saveznoj Republici Njemačkoj.

- 10 Ako se, suprotno tomu, to ustupanje službenog vozila ne smatra najmom prijevoznog sredstva u smislu članka 56. stavka 2. Direktive o PDV-u, u skladu s važećim pravom Unije, ta se usluga ne bi isporučivala ni kao usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u osobi koja nije porezni obveznik ni kao usluga uz naknadu u skladu s člankom 26. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u koja je ekvivalentna usluzi u skladu s člankom 45. Direktive o PDV-u u mjestu sjedišta poslovne aktivnosti pružatelja usluga, u ovom slučaju u Luksemburgu, kako tuženik ne bi proveo oporezivanje.
- 11 U pogledu pitanja jednakog tretmana mjesta isporuke usluga koje uključuju korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe zaposlenika (posljedično i ustupanje službenog vozila), Odbor za PDV donio je smjernice na svojoj 101. sjednici održanoj 20. listopada 2014. (dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 i taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, u daljnjem tekstu: Smjernice Odbora za PDV). Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Savezna Republika Njemačka ne shvaćaju ih na isti način. Za razliku od Njemačke, Luksemburg ustupanje vozila, kao što je ono u ovom sporu, ne smatra uslugom najma uz naknadu, već uslugom koja je ekvivalentna usluzi uz naknadu u skladu s člankom 26. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, čije se mjesto utvrđuje prema sjedištu pružatelja (Luksemburg) u skladu s člankom 45. Direktive o PDV-u.
- 12 Sudbeno vijeće smatra da na prethodno pitanje valja odgovoriti negativno.
- 13 Porez na dodanu vrijednost za ustupanje službenog vozila u Njemačkoj može se utvrditi samo u skladu s člankom 3.a stavkom 3. točkom 2. trećom rečenicom UStG-a. Uvođenjem ovog standarda njemački je zakonodavac u nacionalno pravo prenio izmijenjeni članak 56. stavak 2. Direktive o PDV-u koji je stupio na snagu 1. siječnja 2013. U skladu s tim člankom usluga najma prijevoznoga sredstva isporučuje se u mjestu u kojem primatelj usluge s dodijeljenim identifikacijskim brojem za PDV, koji nije niti poduzetnik niti pravna osoba, ima prebivalište.
- 14 Mjesto isporuke usluge u skladu s člankom 56. Direktive o PDV-u i usporedivim člankom 3.a stavkom 3. točkom 2. trećom rečenicom UStG-a prema mišljenju sudbenog vijeća može se nalaziti u Njemačkoj samo ako je riječ o usluzi najma uz naknadu. U tom pogledu postoje dvojbe.
- 15 Kako bi se pretpostavilo da je riječ o usluzi uz naknadu, u ovom bi sporu zaposlenici trebali plaćati naknadu za ustupanje osobnog vozila. Međutim, Senat u tom pogledu ima dvojbe u pogledu tužiteljeva zaposlenika koji ne plaća naknadu odvojenju od svojeg prihoda od rada.
- 16 Njemačka porezna uprava uobičajeno kvalificira ustupanje službenog vozila zaposlenicima poduzetnika u privatne svrhe kao dugoročno iznajmljivanje

prijevoznog sredstva i naknadom smatra razmjerni rad zaposlenika u zamjenu za korištenje u privatne svrhe. To se temelji i na ideji da je prilikom ustupanja vozila za korištenje u privatne svrhe riječ o takozvanom primitku u naravi koji u pogledu zaposlenika kao plaća (i time dio njegove naknade za rad) u načelu podliježe porezu na dohodak.

- 17 Međutim, s obzirom na sudsku praksu Suda ne bi smjelo biti riječ o usluzi uz naknadu. U svojoj odluci u predmetima *Medicom* i *Maison Patrice Alard* (presuda od 18. srpnja 2013., C-210/11 i C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) Sud je u pogledu pojma isporuke usluge uz naknadu naveo da se time pretpostavlja postojanje izravne veze između pružene usluge i primljene protuvrijednosti, pri čemu se nepostojanje takvog plaćanja ne može kompenzirati okolnošću da se u okviru poreza na dohodak to privatno korištenje robe koja je dio imovine poslovanja, na temelju poreza na dohodak, smatra da predstavlja primitak u naravi koji je mjerljiv i stoga na neki način dio plaće kojeg se korisnik odrekao kako bi mu se stavila na raspolaganje predmetna roba.
- 18 Međutim, drukčije vrijedi ako se zaposlenicima od plaće odbija iznos koji odgovara vrijednosti robe stavljene na raspolaganje ili je sigurno da se za dio posla koji obavljaju zaposlenici može smatrati da predstavlja naknadu za stavljanje na raspolaganje robe (vidjeti i presudu od 16. listopada 1997., *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Tako je primjerice Sud u predmetu *Astra Zeneca UK* (presuda od 29. srpnja 2010., C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) razmjerni rad smatrao naknadom.
- 19 Njemačka porezna uprava uobičajeno smatra da rad zaposlenika uključuje naknadu za ustupanje vozila u privatne svrhe ako se to uređuje ugovorom o radu ili usmenim sporazumom ili se temelji na drugim okolnostima radnog odnosa, pod uvjetom da se vozilo ustupa u privatne svrhe na određeno vrijeme a ne samo povremeno. *Bundesfinanzgericht* (Savezni financijski sud) u načelu se s tim složio.
- 20 Ako zaposlenik ne plaća stavljanje na raspolaganje osobnog vozila, ne mora izdvajati dio svoje novčane naknade i ne postoji sporazum s mogućnošću odabira različitih pogodnosti, ne može se pretpostaviti da je u glavnom postupku stoga riječ o usluzi uz naknadu. Dvojbe u pogledu naplatnosti također bi trebale proizlaziti iz činjenice da ekvivalentna vrijednost, koja se u skladu njemačkim pravom o porezu na dohodak u pravilu utvrđuje na paušalnoj osnovi, ne bi smjela biti konkretno ugovorena najamnina u smislu sudske prakse Suda.
- 21 Činjenica da je odluka Suda u predmetima *Medicom* i *Maison Patrice Alard* (presuda od 18. srpnja 2013., C-210/11 i C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) dovela do izuzeća od oporezivanja i da nije donesena u pogledu pitanja oporezivanja transakcija ne protivi se njezinoj primjeni u sporu jer na pitanje je li riječ o naknadi treba jednoznačno odgovoriti.

- 22 Međutim, čak i ako se ospori postojanje usluge uz naknadu, ostaje upitno je li mjesto ustupanja službenog vozila u Njemačkoj unatoč tomu dokazano u glavnom postupku. Tuženik se u tom pogledu poziva na članak 56. stavak 2. Direktive o PDV-u i tvrdi da iz te odredbe proizlazi da nije relevantno pitanje je li riječ o usluzi uz naknadu ili bez naknade pod uvjetom da se pretpostavlja da postoji usluga najma. Ako se najmom u skladu s člankom 56. stavkom 2. Direktive o PDV-u jednako obuhvaćaju usluge uz naknadu i slučajevi ustupanja bez naknade, kao što je usluga ekvivalentna usluzi uz naknadu u obliku korištenja robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u skladu s člankom 26. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, u ovom sporu mjesto izvršenja je također u Njemačkoj. U prilog svojem stajalištu, njemačka porezna uprava ponovno se poziva na Smjernice Odbora za PDV. U njima se u točki 3 navodi:
- 23 „Prema većinskom stajalištu Odbora za PDV, u pogledu mjesta isporuke usluge koja se sastoji od korištenja robe koja čini dio imovine određenog poslovanja, bez obzira na to isporučuje li se usluga uz naknadu ili se oporezuje u skladu s člankom 26. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, primjenjuje se isto pravilo.”
- 24 Dvojbeno je odnosi li se to i na usluge iznajmljivanja prijevoznih sredstava. Direktivom o PDV-u za usluge bez naknade u obliku korištenja robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe, a koje su izjednačene s uslugom uz naknadu u skladu s člankom 26. stavkom 1. Direktive o PDV-u, ne propisuje se posebno pravilo za utvrđivanje mjesta oporezivanja tako da razlikovanje prilikom utvrđivanja mjesta nije nužno. Međutim, izuzetak je posebna vrsta usluga najma prijevoznih sredstava jer se na njih primjenjuje članak 56. stavak 2. Direktive o PDV-u. Samo za one usluge za koje ne postoji posebna odredba o mjestu, kao što je slučaj u članku 56. Direktive o PDV-u, bila bi razumljiva smjernica prema kojoj se slučajevi usluga uz naknadu trebaju tretirati na isti način kao njima ekvivalentne usluge iz članka 26. Direktive o PDV-u.
- 25 Nadalje, Odbor za PDV ustupanje službenog vozila zaposlenicima u načelu ubraja među „ostale usluge” te pretpostavlja postojanje naplatnosti da bi mogla biti riječ o najmu prijevoznog sredstva; vidjeti smjernice Odbora za PDV, točku 3. drugi stavak i točku 1. zadnji stavak.
- 26 U tom kontekstu, čak i prema mišljenju Senata, postoji mnogo argumenata na temelju kojih bi se i samu uslugu uz naknadu moglo smatrati uslugom najma u smislu članka 56. stavka 2. Direktive o PDV-u, o kojoj, kao što proizlazi iz prethodno navedenog nije riječ u ovom slučaju i prema tome, korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe zaposlenika bez naknade ne treba izjednačavati s uslugom najma.
- 27 U nastavku se također osporava činjenica da se ustupanje službenih vozila kao u ovom slučaju smatra uslugom najma u smislu članka 56. stavka 2. Direktive o PDV-u:

- 28 Naime, da bi bila riječ o usluzi najma, prema sudskoj praksi Suda trebaju biti ispunjene sve pretpostavke koje se odnose na prihode (presude od 18. srpnja 2013., *Medicom i Maison Patrice Alard*, C-210/11 i C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, te od 29. ožujka 2012., C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). To podrazumijeva i činjenicu da se na najmoprimca u zamjenu za najamninu i na ugovoreno vrijeme prenosi pravo korištenja tom imovinom te se druge osobe isključuju iz tog prava. Kada bi se radom primatelja razmjerno obuhvaćala naknada, upitno je na koji bi se način kvalificiralo plaćanje naknade u slučaju bolesti zaposlenika, odnosno kada zaposlenik u pitanju ne bi radio.
- 29 Vozila se ne ustupaju u okviru najma, nego u skladu s radnim pravom. Naime, ono je isključivo povezano s radnim odnosom zaposlenika i predstavlja dodatnu naknadu za rad (prema sudskoj praksi Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) i u slučajevima u kojima prilikom ustupanja nisu sklopljeni izričiti sporazumi). Čak i u glavnom postupku tužitelj ne ustupa vozila drugim osobama, a njegova djelatnost osobito nije komercijalni najam prijevoznih sredstava. Ustupanje vozila uređeno je ugovorom o radu ili je u skladu s uobičajenim pogodnostima koje tužitelj osigurava svojim zaposlenicima te ne postoji zasebni ugovor o najmu. Prema tome, osim radnog odnosa ne postoji poseban ugovorni odnos, a to se očituje i u činjenici da ustupanje vozila prestaje s prestankom radnog odnosa, odnosno ne nastavlja se nakon toga.

RADNI DOKUMENT