

Sprawa C-288/19

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

9 kwietnia 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Finanzgericht des Saarlandes (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

18 marca 2019 r.

Strona skarżąca:

QM

Strona przeciwna:

Finanzamt Saarbrücken

Przedmiot postępowania głównego

Ustalenie VAT za lata 2013 i 2014 w związku udostępnieniem pojazdów służbowych do użytkowania

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia prawa Unii, art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pod pojęciem „wynajmu środków transportu na rzecz osób niebędących podatnikami” rozumieć należy także udostępnienie należącego do przedsiębiorstwa podatnika pojazdu (pojazdu służbowego) do użytkowania na

rzecz pracowników przedsiębiorstwa, gdy pracownicy ci nie uiszczają w związku z tym świadczenia wzajemnego niestanowiącego świadczenia przez nich pracy, a więc nie dokonują żadnej zapłaty, nie przeznaczają na to żadnej części swojego wynagrodzenia pieniężnego, a nadto nie dokonują wyboru pomiędzy różnymi korzyściami udzielanymi przez podatnika na podstawie porozumienia między stronami, zgodnie z którym roszczenie o użytkowanie samochodu służbowego wiąże się z rezygnacją z innych korzyści?

Właściwe przepisy prawa Unii

dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 2016, 347, s. 1) w brzmieniu dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 2008, 44, s. 11), zwana dalej „dyrektywą VAT”, w szczególności art. 2, 24, 26, 45, 56

Właściwe przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym), zwana dalej „UStG”, w szczególności § 1, 3, 3a, 3f.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania głównego

- 1 Strona skarżąca jest spółką akcyjną prawa luksemburskiego (S.A.), która ma siedzibę w Wielkim Księstwie Luksemburga. Strona skarżąca udostępnia dwóm pracownikom, którzy zatrudnieni są w jej przedsiębiorstwie w Luksemburgu i mają miejsce zamieszkania w Niemczech, po jednym należącym do niej pojeździe służbowym również do celów prywatnych. Jeden z pracowników uczestniczył w spornych latach w kosztach utrzymania udostępnionego mu pojazdu służbowego w ten sposób, że strona skarżąca dokonywała potrącenia z jego wynagrodzenia. Strona skarżąca zarejestrowana jest w Luksemburgu do uproszczonego opodatkowania, gdzie nie odlicza się podatku naliczonego. Strona skarżąca nie odliczyła w związku z tym w odniesieniu do żadnego z dwóch pojazdów służbowych podatku naliczonego; w zamian za to w systemie uproszczonego opodatkowania w Luksemburgu nie przewiduje się opodatkowania udostępnienia pojazdów na rzecz pracowników.
- 2 W listopadzie 2014 r. strona skarżąca zarejestrowała się w Finanzamt (urzędzie skarbowym) będącym stroną przeciwną dla celów VAT w związku z udostępnianiem pojazdów do użytkowania na terenie Niemiec. W deklaracjach dla celów VAT za sporne lata strona skarżąca zgłosiła to udostępnienie pojazdów do użytkowania jako świadczenie usług podlegające od 2013 r. opodatkowaniu stawką 19% o wartości odpowiednio 7.904 EUR w 2013 r. i 20.767 EUR w 2014 r. oraz zgłosiła przypadający na to VAT. Przeciwno ustaleniu VAT za

obydwa lata strona skarżąca złożyła sprzeciw, który strona przeciwna oddaliła jako bezzasadny.

- 3 W skardze strona skarżąca domaga się ustalenia VAT za lata 2013 i 2014 na kwotę zero EUR.

Istotne argumenty stron postępowania głównego

- 4 Strona skarżąca twierdzi, że nie zostały spełnione przesłanki opodatkowania VAT w Niemczech udostępnienia pojazdów służbowych do użytkowania.
- 5 Udostępnienie pojazdów służbowych do użytkowania nie ma charakteru odpłatnego w rozumieniu przepisów prawa Unii, ponieważ pracownicy ani nie uiszczają zapłaty, ani też nie poświęcają części swojego wynagrodzenia pieniężnego. Sama okoliczność, iż osoba jest zatrudniona przez pracodawcę i z perspektywy podatku dochodowego korzystanie [z pojazdu] podlega opodatkowaniu jako dochód, nie świadczy jeszcze o tym, że ma miejsce korzystanie odpłatne.
- 6 Nie można również przyjmować, że chodzi tu o wynajem. Zgodnie z aktualnym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej udostępnienie majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych w przypadku, gdy od osoby uprawnionej nie żąda się zapłaty czynszu, nie jest kwalifikowane jako wynajem, a jako nieodpłatne użycie towarów w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Także w ujęciu cywilnoprawnym udostępnienie pojazdu służbowego należy rozpatrywać w oparciu o przepisy prawa pracy, a nie przepisy dotyczące najmu. Zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) udostępnienie pojazdów służbowych stanowi nierozdzielny element wynagrodzenia pracowników zarządzających. Stanowisko strony przeciwnej pozostaje w sprzeczności z poglądem komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej wyrażonym niemal jednogłośnie w wytycznych ze 101. posiedzenia z dnia 20 października 2014 r.
- 7 Strona przeciwna wnosi o oddalenie skargi jako bezzasadnej.
- 8 Udostępnianie pojazdów służbowych do użytkowania pracownikom kwalifikować należy jako odpłatne świadczenie usług w postaci długoterminowego wynajmu środków transportu. Zgodnie z wytycznymi Bundesministerium der Finanzen (federalnego ministerstwa finansów, Niemcy) wyrażonymi w Umsatzsteueranwendungserlass (zarządzeniu odnośnie do stosowania VAT) i odpowiednimi pismami Bundesministerium der Finanzen (federalnego ministerstwa finansów) udostępnienie przez przedsiębiorcę pojazdu do używania jego pracownikom do celów prywatnych należy kwalifikować jako odpłatne świadczenie usług, przy czym tę odpłatność stanowi co do zasady odpowiednia część świadczenia pracy przez pracownika przypadająca na prywatne użytkowanie z pojazdu. Ma to miejsce zawsze wtedy, gdy pojazd – jak w niniejszej sprawie – udostępniany jest pracownikowi na określony czas, a nie

jedynie okazjnie do celów prywatnych. Zgodnie z wytycznymi komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej z dnia 20 października 2014 r. nie chodzi o to, czy usługi świadczone są odpłatnie czy nieodpłatnie. Okoliczność, iż Wielkie Księstwo Luksemburga nie wyraziło zgody na przyjęte wytyczne i uznaje, że w przypadku udostępnienia pojazdów do użytkowania chodzi o nieodpłatne świadczenie usług, które podlega opodatkowaniu w miejscu świadczenia [usług] przez przedsiębiorcę, a więc w Luksemburgu, stoi w sprzeczności z większościowym poglądem komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 9 Rozstrzygnięcie sprawy uzależnione jest od wykładni art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT. Jeżeli bowiem pod pojęciem „wynajmu środków transportu” w rozumieniu tego przepisu rozumieć należy także udostępnienie pojazdu należącego do przedsiębiorstwa podatnika jego pracownikowi do użytkowania w sytuacji, gdy ten nie uiszcza w związku z tym świadczenia wzajemnego niestanowiącego świadczenia przez niego pracy (choćby w części), to miejsce świadczenia polegającego na wynajmie niemającym charakteru krótkoterminowego ocenia się według miejsca zamieszkania pracownika, które w niniejszej sprawie leży w Niemczech.
- 10 Jeżeli natomiast udostępnienie pojazdu służbowego do użytkowania nie powinno być kwalifikowane jako wynajem środka transportu w rozumieniu art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT, to zgodnie z obowiązującym prawem Unii należy je kwalifikować albo jako odpłatne świadczenie usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, albo jako odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT zrównane ze świadczeniem usług w rozumieniu art. 45 dyrektywy VAT, przy czym miejscem świadczenia powinno być miejsce siedziby działalności gospodarczej świadczącego usługę, a więc w niniejszej sprawie Luksemburg, i stąd strona przeciwna nie byłaby uprawniona do nałożenia podatku.
- 11 Komitet doradczy ds. podatku od wartości dodanej przyjął na 101. posiedzeniu w dniu 20 października 2014 r. wytyczne odnoszące się do zagadnienia jednolitego traktowania miejsca świadczenia usług polegających na wykorzystywaniu należącego do przedsiębiorstwa składnika majątku do celów prywatnych pracowników (zwanych również dalej udostępnianiem pojazdów służbowych) (dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 i taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, zwane dalej „wytycznymi ds. VAT”). Wytyczne te nie są jednolicie interpretowane przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Republikę Federalną Niemiec. Inaczej niż Niemcy, Luksemburg upatruje w udostępnieniu pojazdów do użytkowania, jak w niniejszej sprawie, zamiast odpłatnego świadczenia usług wynajmu, świadczenie usług zrównane z odpłatnym świadczeniem usług w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, dla którego miejsce

[opodatkowania] określa się zgodnie z art. 45 dyrektywy VAT według miejsca siedziby świadczącego usługę (Luksemburg).

- 12 Izba wyraża pogląd, że na pytanie prejudycjalne udzielić należy odpowiedzi przeczącej.
- 13 Udostępnianie do użytkowania pojazdów służbowych w Niemczech może podlegać opodatkowaniu VAT wyłącznie na podstawie § 3a ust. 3 pkt 2 zdanie trzecie UStG. Ustawodawca niemiecki dokonał za pomocą tego przepisu z dniem 1 stycznia 2013 r. wdrożenia zmienionego art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT do prawa krajowego. Zgodnie z nim miejscem świadczenia polegającego na wynajmie środka transportu na rzecz osoby niebędącej przedsiębiorcą ani osobą prawną, której przypisany jest numer identyfikacji podatkowej VAT, jest miejsce jej zamieszkania.
- 14 Zdaniem izby miejsce świadczenia w rozumieniu art. 56 dyrektywy VAT i odpowiadającego mu § 3a ust. 3 pkt 2 zdanie trzecie UStG może leżeć w Niemczech tylko wtedy, gdy chodzi o wynajem odpłatny. Co do tego istnieją wątpliwości.
- 15 Przyjęcie, iż w niniejszej sprawie chodzi o świadczenie odpłatne, wymaga ustalenia, że pracownicy uiszczają świadczenie wzajemne za udostępnienie im samochodów osobowych do użytkowania. W tym zakresie izba ma jednak wątpliwości w odniesieniu do pracownika strony skarżącej, który nie uiszcza żadnego wynagrodzenia niezwiązanego z jego wynagrodzeniem z tytułu świadczenia pracy.
- 16 Niemiecka administracja finansowa kwalifikuje udostępnienie pojazdu służbowego przez przedsiębiorcę jego pracownikom do użytku prywatnego co do zasady jako długoterminowy wynajem środka transportu i upatruje świadczenia wzajemnego w części świadczenia pracy przez pracownika w związku z użytkowaniem prywatnym [pojazdu]. Wynika to z poglądu, iż w przypadku udostępnienia pojazdu do celów prywatnych chodzi o tzw. korzyść w naturze, która w przypadku pracownika podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym jak wynagrodzenie z tytułu świadczenia pracy (a przez to jako część wynagrodzenia za świadczoną pracę).
- 17 W świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej może jednak nie mieć miejsca odpłatne świadczenie usług. W wyroku w sprawach połączonych Medicom i Maison Patrice Alard (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawach połączonych Medicom i Maison Patrice Alard, C-210/11 i C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyjaśnił w odniesieniu do pojęcia odpłatnego świadczenia usług, iż wymagany jest bezpośredni związek między wyświadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem, przy czym brak zapłaty nie może być zastąpiony okolicznością, iż w ramach podatku dochodowego takie wykorzystanie do celów prywatnych składnika majątkowego należącego do przedsiębiorstwa jest

uznawane za wymierne świadczenie w naturze, a zatem za swego rodzaju część wynagrodzenia, z którego korzystający z tego składnika zrezygnował w zamian za udostępnienie mu tego składnika.

- 18 Co innego ma miejsce, jeżeli wynagrodzenie pracowników zostaje pomniejszone o wartość odpowiadającą udostępnieniu danego składnika majątkowego albo jest pewne, iż część pracy wykonywanej przez pracowników może być uznana za wynagrodzenie za udostępnienie tego składnika majątkowego (por. podobnie wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 października 1997 r., *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Przykładowo w wyroku w sprawie *Astra Zeneca UK* Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej upatrywał świadczenia wzajemnego w części świadczenia pracy (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 lipca 2010 r., *Astra Zeneca UK*, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450).
- 19 Niemiecka administracja finansowa upatruje w świadczeniu pracy przez pracowników świadczenia wzajemnego (odpłatności) za udostępnienie pojazdu do celów prywatnych co do zasady wtedy, gdy jest to uregulowane w umowie o pracę, opiera się na porozumieniu ustnym lub wynika z innych okoliczności związanych ze stosunkiem pracy, o ile pojazd zostaje udostępniony na określony czas, a nie tylko okazjnie do używania prywatnego. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) przychyliła się do tego poglądu.
- 20 Jeżeli pracownik nie uiszcza żadnej zapłaty za udostępnienie mu samochodu osobowego do używania, nie musi przeznaczyć na to żadnej części swojego wynagrodzenia pieniężnego ani nie istnieje żadne porozumienie co do prawa wyboru różnych korzyści, to nie można mówić w niniejszej sprawie o świadczeniu odpłatnym. Wątpliwości co do odpłatności mogą wynikać również stąd, że wartości świadczenia wzajemnego ustalonej co do zasady ryczałtowo na cele niemieckiego podatku dochodowego nie można uznać na konkretnie uzgodniony czynsz w rozumieniu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
- 21 Zastosowaniu w niniejszej sprawie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach połączonych *Medicom i Maison Patrice Alard* (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawach połączonych *Medicom i Maison Patrice Alard*, C-210/11 i C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) nie może sprzeciwiać się to, iż odnosi się on do wyjątku w zakresie opodatkowania, a nie do zagadnienia [zasad] opodatkowania VAT. Kwestia istnienia lub braku odpłatności powinna być bowiem określana jednolicie.
- 22 Nawet jednak jeżeli zaprzeczy się istnieniu odpłatnego świadczenia, to wątpliwe pozostaje, czy miejsce świadczenia w postaci udostępnienia pojazdów służbowych do użytkowania w niniejszej sprawie nie jest jednak położone w Niemczech. Strona przeciwna powołuje się w tym zakresie na art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT i wskazuje, że o ile przyjmuje się, że świadczenie polega na

wynajmie, to nie ma znaczenia, czy chodzi o świadczenie odpłatne czy nieodpłatne. Gdyby zakresem wynajmu zgodnie z art. 56 ust. 2 dyrektywy o VAT jednolicie objąć świadczenia odpłatne i przypadki nieodpłatnego udostępnienia do używania – np. świadczenie zrównane odpłatnemu świadczeniu usług w postaci korzystania z należącego do przedsiębiorstwa składnika majątku zgodnie z art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT – to miejsce świadczenia w niniejszej sprawie znajdowałoby się w Niemczech. Na uzasadnienie swojego stanowiska niemiecka administracja finansowa ponownie odwołuje się do wytycznych komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej. Ich punkt 3 stanowi:

- 23 „Zdaniem znakomitej większości [członków] komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej w odniesieniu do miejsca świadczenia usług polegającego na korzystaniu ze składnika majątku obowiązuje jedna i ta sama zasada niezależnie od tego, czy usługa świadczona jest odpłatnie czy też podlega opodatkowaniu na podstawie art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT”.
- 24 Wątpliwe jest, czy znajduje to zastosowanie także w przypadku wynajmu środków transportu. Dyrektywa VAT nie zawiera szczególnych regulacji odnośnie do określania miejsca opodatkowania w przypadku nieodpłatnych usług w postaci wykorzystywania należących do przedsiębiorstwa składników majątku do celów prywatnych zrównanych z odpłatnym świadczeniem usług zgodnie z art. 26 ust. 1 dyrektywy VAT. Stąd różnicowanie w zakresie określania [tego] miejsca nie jest konieczne. Wyjątek stanowi tu jednak szczególny rodzaj usług w postaci wynajmu środków transportu, do którego zastosowanie znajduje art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT. Jedynie w przypadku świadczenia takich usług, dla których nie obowiązuje żadna szczególna podstawa określenia miejsca w rozumieniu art. 56 dyrektywy VAT, sens miałyby wytyczne w zakresie, w którym mowa jest w nich o jednakowym traktowaniu usług odpłatnych i tych zrównanych z nimi zgodnie z art. 26 dyrektywy VAT.
- 25 Także komitet doradczy ds. podatku od wartości dodanej wydaje się kwalifikować udostępnienie pojazdu służbowego pracownikom co do zasady jako inną usługę i uznawać odpłatność za warunek zaistnienia wynajmu środka transportu (por. przywołane wytyczne komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej, nr 3 ustęp drugi i nr 1 ostatni ustęp).
- 26 Z uwagi na powyższe zdaniem izby wiele przemawia za tym, że wyłącznie odpłatne świadczenie może być kwalifikowane jako wynajem w rozumieniu art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT. W niniejszej sprawie – jak wskazano powyżej – takie świadczenie może jednak nie mieć miejsca. Nie można zaś zrównywać z usługą wynajmu użytkowania przez pracowników do celów prywatnych składnika majątku należącego do przedsiębiorstwa bez świadczenia wzajemnego.
- 27 Również następujące argumenty przemawiają przeciwko temu, żeby kwalifikować udostępnienie pojazdów służbowych w sposób, jaki ma miejsce w niniejszej sprawie, jako wynajem w rozumieniu art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT:

- 28 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej konieczne jest bowiem spełnienie wszystkich warunków opodatkowania VAT (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawach połączonych *Medicom i Maison Patrice Alard*, C-210/11 i C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479; wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 marca 2012 r., *BLM*, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Należy do nich również to, iż na najemcę danej rzeczy przenoszone jest w zamian za zapłatę czynszu i na określony czas prawo przejęcia rzeczy w posiadanie z wyłączeniem innych osób. Jeżeli upatrywać by w świadczeniu pracy przez odbiorcę częściowego świadczenia wzajemnego, to wątpliwe byłoby, jak kwalifikować to świadczenie wzajemne w przypadku choroby pracownika, kiedy ten nie świadczy pracy.
- 29 Udostępnienie pojazdu nie następuje w ramach stosunku najmu, ale jest regulowane prawem pracy. Pozostaje ono bowiem w związku wyłącznie ze stosunkiem służbowym/pracowniczym pracownika i stanowi dodatkowe świadczenie w zamian za świadczenie pracy [zdaniem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) również wtedy, kiedy brakuje wyraźnego porozumienia odnośnie do udostępnienia do użytkowania]. Również w niniejszej sprawie strona skarżąca nie udostępnia pojazdów innym osobom, w szczególności przedmiotu jej działalności gospodarczej nie stanowi wynajem środków transportu. Udostępnianie pojazdów służbowych uregulowane jest w umowie o pracę lub odpowiada zwykle udzielanym przez stronę skarżącą świadczeniom na rzecz jej pracowników. Brak jest osobnej umowy najmu. Nie istnieje zatem osobny od stosunku pracy stosunek umowny. Wyraża się to również w tym, że udostępnienie pojazdów kończy się wraz z zakończeniem stosunku służbowego i nie jest kontynuowane.