

Vec C-288/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

9. apríl 2019

Vnútroštátny súd:

Finanzgericht des Saarlandes

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

18. marec 2019

Žalobkyňa:

QM

Žalovaný:

Finanzamt Saarbrücken

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Určenie DPH za roky 2013 a 2014 za prenechanie služobných vozidiel na užívanie

Predmet a právny základ prejudiciálnej otázky

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálna otázka

Má sa článok 56 ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že pod slovným spojením „prenájom dopravných prostriedkov nezdaniteľnej osobe“ sa má chápať aj prenechanie vozidla, ktoré je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby (firemného vozidla), na užívanie jeho zamestnancom, ak títo zamestnanci za to neposkytujú žiadnu inú úhradu než ich pracovný výkon (jeho časť), teda neodvádzajú nijakú platbu, nepoužijú na to žiadnu časť svojej odmeny v hotovosti a ani si podľa dohody medzi stranami, podľa ktorej je nárok na používanie firemného vozidla spojený so vzdaním sa iných výhod, nevyberajú medzi rôznymi výhodami ponúkanými zdaniteľnou osobou?

Uvádzané ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“), najmä články 2, 24, 26, 45, 56.

Uvádzané vnútroštátne predpisy

Umsatzsteuergesetz (Zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“), najmä § 1, 3, 3a, 3f.

Krátky opis skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa je akciovou spoločnosťou podľa luxemburského práva (S.A.), ktorá má svoje sídlo v Luxemburskom veľkovevodstve. Dvomi zamestnancom činným v jej podniku v Luxemburgu, ktorí majú svoje bydlisko v Nemecku, prenechala aj na súkromné účely po jednom firemnom vozidle, ktoré patria do majetku podniku. Od jedného z [týchto] dvoch zamestnancov si z jeho platu v sporných rokoch sťahovala podiel na nákladoch za služobné vozidlo, ktoré mu bolo prenechané na

užívanie. Žalobkyňa je v Luxembursku registrovaná v takzvanom „zjednodušenom daňovom režime“, v ktorom sa nemôže uplatniť daň na vstupe. V dôsledku toho pre náklady týkajúce sa oboch služobných vozidiel nepožadovala žiadnu daň na vstupe; naopak na základe zjednodušeného daňového režimu v Luxemburgu nedošlo ani k zdaneniu prenechania vozidiel zamestnancom na užívanie.

- 2 Žalobkyňa sa v novembri 2014 v súvislosti s prenechaním vozidiel na užívanie na účely DPH nechala registrovať v Nemecku na žalovanom finančnom úrade. Žalobkyňa v jej daňovom priznaní za sporné roky toto prenechanie vozidiel od roku 2013 uviedla ako 19 % zdaniteľné iné plnenie vo výške 7 904 eur (2013), respektíve 20 767 (2014) a k tomu pripadajúcu DPH. Proti vymeraniu dane za oba roky žalobkyňa podala námietku, ktorú žalovaný zamietol ako nedôvodnú.
- 3 Žalobkyňa sa svojou žalobou domáha, aby DPH za roky 2013 a 2014 bola stanovená vo výške 0 eur.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 4 Žalobkyňa zastáva názor, že predpoklady pre zdanenie prenechania služobných vozidiel daňou z pridanej hodnoty v Nemecku nie sú splnené.
- 5 Prenechanie služobných vozidiel sa neuskutočňuje za úhradu v zmysle predpisov EÚ, keďže zamestnanci nerealizujú platbu, ani nemusia vynaložiť časť svojej odmeny v hotovosti. Samotná skutočnosť, že zamestnanec pracuje pre zamestnávateľa a používanie sa má zdaňovať daňou z príjmu ako príjem, nepredstavuje používanie za úhradu.
- 6 Nie je možné vychádzať ani z prenájmu. Podľa aktuálnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie sa sprístupnenie podnikového majetku na súkromné účely bez toho, aby sa od zvýhodnenej osoby požadovalo nájomné platené v peniazoch, neposudzuje ako nájom oslobodený od dane, ale ako bezodplatné plnenie podľa článku 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. Aj podľa občianskeho práva sa prenechanie služobného vozidla na užívanie má posudzovať podľa pracovného práva a nie podľa nájomného práva. Podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) (ďalej len „BFH“) je prenechanie služobného vozidla neoddeliteľnou súčasťou odmeny vedúcich pracovníkov. Názor žalovaného odporuje takmer jednomyselnému názoru výboru pre DPH v jeho usmerneniach zo 101. zasadnutia z 20. októbra 2014.
- 7 Žalovaný navrhuje, aby bola žaloba zamietnutá ako nedôvodná.
- 8 Prenechanie služobných vozidiel zamestnancom sa posudzuje ako služba za úhradu vo forme dlhodobého prenájmu dopravných prostriedkov. Podľa predpisov Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financií, Nemecko) (ďalej len „BMF“) vo výnose o uplatnení DPH a pokynoch BMF sa prenechanie vozidla podnikom jeho zamestnancom na súkromné účely posudzuje ako iné

plnenie za úhradu, pričom úhrada spravidla spočíva v pomernom pracovnom výkone, ktorý zamestnanec podáva za súkromné používanie vozidla. To platí vtedy, ak vozidlo – ako tu – bolo zamestnancovi na súkromné použitie prenechané na určité obdobie a nielen príležitostne. Podľa usmernenia výboru pre DPH z 20. októbra 2014 nezáleží na tom, či sa plnenie poskytuje za úhradu alebo bezodplatne. Okolnosť, že Luxemburské veľkovojsvodstvo schválene usmernenie neprijalo, pri prenechaní vozidla vychádza z bezodplatného plnenia a zdaňuje na mieste poskytujúceho podniku, teda v Luxembursku, je v rozpore s väčšinovým názorom vo výbore pre DPH.

Stručné odôvodnenie predloženia prejudiciálnej otázky

- 9 Rozhodnutie v právnom spore závisí od toho, ako sa má vykladať článok 56 ods. 2 smernice o DPH. Ak sa pod „prenájom dopravného prostriedku“ má v tomto zmysle chápať aj prenechanie vozidla, ktoré je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby (služobné vozidlo) jeho zamestnancom na užívanie, bez toho, aby mu za to bola poskytnutá úhrada, ktorá nepozostáva v (čiastočnom) pracovnom výkone zamestnancov, miesto plnenia sa tak pri nájme, ktorý nie je nie krátkodobý, určí podľa bydliska zamestnancov, ktoré sa v tomto prípade nachádza v Spolkovej republike Nemecko.
- 10 Ak sa naopak takéto prenechanie služobného vozidla nemá považovať za prenájom dopravného prostriedku v zmysle článku 56 ods. 2 smernice o DPH, podľa platného práva Únie by bolo poskytnuté ako služba zdaniteľnej osobe za úhradu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH alebo ako služba podľa článku 45 smernice o DPH, ktorá je rovnocenná službe za úhradu podľa článku 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, v mieste, v ktorom má poskytovateľ služby sídlo svojej ekonomickej činnosti, v tomto prípade teda v Luxembursku, takže by nemalo dôjsť k zdaneniu zo strany žalovaného.
- 11 Vzhľadom na otázku jednotného výkladu miesta poskytnutia služieb, ktoré spočívajú v použití veci, ktorá je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby na súkromnú spotrebu jej zamestnancov (a teda aj prenechanie služobného vozidla), výbor pre DPH na svojom 101. zasadnutí 20. októbra 2014 vydal usmernenie (Dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 a taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, ďalej len „Usmernenie výboru pre DPH“). Toto [usmernenie však] Luxemburské veľkovojsvodstvo a Spolková republika Nemecko nechápu jednotne; Luxembursko, inak ako Nemecko, prenechanie vozidla, ako je tomu v spornom prípade, nepovažuje za nájom za úhradu, ale za službu, ktorá je podľa článku 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH rovnocenná službe za úhradu, pre ktorú sa miesto poskytnutia stanovuje podľa článku 45 smernice o DPH podľa sídla poskytovateľa (Luxembursko).
- 12 Vnútroštátny senát zastáva názor, že na prejudiciálnu otázku sa má odpovedať záporne.

- 13 Zdanenie prenechania služobného vozidla daňou z pridanej hodnoty sa v Nemecku môže vykonať len podľa ustanovení § 3a ods. 3 bodu 2 tretej vety UStG. Zavedením tohto ustanovenia nemecký zákonodarca do vnútroštátneho práva prebral článok 56 ods. 2 smernice o DPH zmenený s účinnosťou od 1. januára 2013. Podľa neho sa prenájom dopravného prostriedku poskytuje na mieste, na ktorom má prijímateľ, ktorý nie je podnikom, ani právnickou osobou, ktorej bolo udelené identifikačné číslo na účely DPH, svoje bydlisko.
- 14 Miesto plnenia môže byť podľa článku 56 smernice o DPH a jemu zodpovedajúceho § 3a ods. 3 bodu 2 tretej vety UStG podľa názoru senátu len vtedy v Nemecku, ak ide o prenájom za úhradu. O tom však existujú pochybnosti.
- 15 K tomu, aby sa vychádzalo z plnenia za úhradu, by v spornom prípade musela byť zamestnancami za prenechanie motorového vozidla poskytovaná úhrada. O tom má však senát pri zamestnancovi žalobkyne, ktorý neplatí žiadnu osobitnú náhradu sťahovanú z jeho pracovnej odmeny, pochybnosti.
- 16 Nemecká finančná správa posudzuje prenechanie služobného vozidla podnikom jeho zamestnancom na súkromné použitie spravidla ako dlhodobý nájom dopravného prostriedku a pomerný pracovný výkon, ktorý zamestnanec za súkromné používanie podáva, považuje za úhradu. Základom toho je myšlienka, že pri prenechaní vozidla na súkromné účely ide o takzvanú peňažnú výhodu, ktorá v prípade zamestnanca v zásade podlieha dani z príjmu ako mzda za prácu (a tým ako časť jeho odmeny za vykonanú prácu).
- 17 Vo svetle judikatúry Súdneho dvora však zrejme nejde o plnenie za úhradu. Vo svojom rozhodnutí vo veciach *Medicom* a *Maison Patrice Alard* (rozsudok z 18. júla 2013, C-210/11 a C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) Súdny dvor Európskej únie k pojmu poskytovanie služieb za úhradu uviedol, že takéto [poskytovanie služieb] predpokladá priamu súvislosť medzi poskytnutými službami a prijatou protihodnotou, pričom nedostatok takejto platby nemôže byť vyvázaný okolnosťou, že v rámci dani z príjmu sa toto súkromné používanie veci, ktorá je súčasťou majetku podniku, považuje za kvantifikovateľnú peňažnú výhodu a teda svojím spôsobom za časť odmeny, ktorej sa príjemca vzdáva ako protihodnoty za sprístupnenie predmetnej veci.
- 18 Niečo iné však platí vtedy, ak je zamestnancom odrátaná suma zodpovedajúca hodnote sprístupnenia veci z ich mzdy alebo ak je isté, že časť práce vykonávanej zamestnancami sa môže považovať za protihodnotu za sprístupnenie veci (pozri aj rozsudok zo 16. októbra 1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Súdny dvor Európskej únie napríklad vo veci *Astra Zeneca UK* (rozsudok z 29. júla 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) videl úhradu v pomernom pracovnom výkone.
- 19 Nemecká finančná správa považuje pracovný výkon zamestnancov spravidla za protihodnotu (úhradu) za prenechanie vozidla na súkromné účely, ak je to upravené v pracovnej zmluve alebo to vyplýva z ústnej dohody alebo iných

okolností pracovnoprávneho vzťahu, pokiaľ je vozidlo na súkromné používanie prenechané na určité obdobie a nie len príležitostne. BFH s tým v zásade súhlasí.

- 20 Pokiaľ zamestnanec za sprístupnenie vozidla neplatí, nemusí vynaložiť žiadnu časť svojej odmeny v hotovosti a neexistuje ani žiadna dohoda v súvislosti s právom vybrať si z rôznych výhod, v prejednávacom prípade by sa podľa toho nemôže vychádzať z plnenia za úhradu. Pochybnosti o úhrade môžu vyplývať z toho, že protihodnota, ktorá sa podľa nemeckého práva o dani z príjmu spravidla stanovuje paušálne, by v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie nemohla byť konkrétne dohodnutým nájomným.
- 21 To, že v rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie vo veciach *Medicom a Maison Patrice Alard* (rozsudok z 18. júla 2013, C-210/11 a C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) sa rozhodlo o výnimke zo zdanenia, a nie o otázke zdaniteľnosti plnenia, nebráni jeho uplatneniu na sporný prípad; keďže otázka, či ide o úhradu alebo nie, sa má určiť jednotne.
- 22 Aj keby nešlo o plnenie za úhradu, je naďalej otáznе, či miesto prenechania služobného vozidla v prejednávacom prípade aj tak nie je v Nemecku. Žalovaný sa v tejto súvislosti totiž odvoláva na článok 56 ods. 2 smernice o DPH a argumentuje, že podľa neho nezávisí, či ide o plnenie za úhradu alebo bezodplatné plnenie, pokiaľ sa má vychádzať z prenájmu. Ak by prenájom podľa článku 56 ods. 2 smernice o DPH jednotne zahŕňal plnenia za úhradu a aj prípady prenechanie bez úhrady – napríklad plnenie vo forme použitia veci, ktorá je súčasťou majetku podniku podľa článku 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktoré je rovnocenné službe za úhradu, miesto plnenia by sa v spornom prípade tiež nachádzalo v Nemecku. Nemecká finančná správa sa pri odôvodnení svojho názoru odvoláva na usmernenie výboru pre DPH. V ňom sa v bode 3 uvádza:
- 23 „Podľa názoru väčšiny výboru pre DPH v súvislosti s miestom služby, ktorá spočíva v použití veci, nezávisle od toho, či sa služba poskytuje za úhradu alebo sa zdaňuje podľa článku 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, platí jedno a to isté pravidlo [*neoficiálny preklad*].“
- 24 Je nejasné, či to platí aj pre prenájom dopravných prostriedkov. Smernica o DPH pre bezodplatné plnenie vo forme použitia predmetov patriacich podniku na súkromné účely, ktoré sa považuje za plnenie za úhradu podľa článku 26 ods. 1 smernice o DPH, neobsahuje osobitnú úpravu pre určenie miesta zdanenia, takže rozlišovanie pri určení miesta nie je nevyhnutne potrebné; z toho sú však vyňaté osobitné formy služieb v podobe prenájmu dopravných prostriedkov, keďže na tieto sa uplatní článok 56 ods. 2 smernice o DPH. Len pre takéto služby, pre ktoré neexistuje osobitné určenie miesta, ako napríklad v článku 56 smernice o DPH, by bolo usmernenie, podľa ktorého sa prípady plnení za úhradu majú posudzovať jednotne ako tie, ktoré sú podľa článku 26 smernice o DPH rovnocenné plneniam za úhradu, pochopiteľné.

- 25 Zdá sa, že aj výbor pre DPH považuje prenechanie služobného vozidla zamestnancom v zásade za „inú službu“ a pre existenciu prenájmu dopravného prostriedku predpokladá úhradu, pozri uvedené usmernenie výboru pre DPH, bod 3 druhý odsek a bod 1 posledný odsek.
- 26 V tejto súvislosti aj podľa názoru senátu hovorí veľa v prospech toho, že len plnenie za úhradu sa môže považovať za prenájom v zmysle článku 56 ods. 2 smernice o DPH, ktoré zrejme v tomto prípade – podľa vyššie uvedeného – ani neexistuje; bezodplatne uskutočnené použitie veci, ktorá je súčasťou majetku podniku, na súkromné účely zamestnancov by potom nemohlo byť rovnocenné s nájmom.
- 27 Aj nasledovné aspekty hovoria proti tomu, aby sa prenechanie služobného vozidla spôsobom, ako je to v prejednávanom prípade, klasifikovalo ako prenájom v zmysle článku 56 ods. 2 smernice o DPH:
- 28 Podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie je totiž pre prenájom nevyhnutné, aby boli splnené všetky podmienky charakterizujúce plnenie (rozsudky z 18. júla 2013 *Medicom a Maison Patrice Alard*, C-210/11 a C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, a z 29. marca 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). K tomu patrí aj to, že nájomcovi veci je za platbu nájomného na dohodnuté obdobie prenechané právo mať vec v držbe a iných z nej vylúčiť. Ak by sme pracovný výkon príjemcu pomerne považovali za úhradu, je otázne, ako by sa zaplatenie úhrady malo kvalifikovať v prípade choroby zamestnanca, ak teda dotknutý zamestnanec nepodáva žiaden pracovný výkon.
- 29 Prenechanie vozidla sa neuskutočňuje v rámci nájomného vzťahu, ale riadi sa pracovným právom. Keďže súvisí so služobným/pracovnoprávnym vzťahom zamestnancov; je to dodatočné protiplnenie za pracovný výkon (podľa judikatúry BFH aj vtedy, ak pri prenechaní nedošlo k výslovnej dohode). Ani v prejednávanom prípade žalobkyňa neprenecháva vozidlá iným osobám, predovšetkým predmetom jej hospodárskej činnosti nie je komerčný prenájom dopravných prostriedkov. Prenechanie služobného vozidla je upravené v pracovnej zmluve alebo zodpovedá bežným plneniam žalobkyne voči zamestnancom; osobitná nájomná zmluva neexistuje. Osobitný nájomný vzťah popri pracovnoprávnom vzťahu teda neexistuje; to sa prejavuje aj v tom, že prenechanie vozidla končí ukončením služobného vzťahu; po tom nepokračuje.