

Zadeva C-288/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

9. april 2019

Predložitveno sodišče:

Finanzgericht des Saarlandes (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

18. marec 2019

Tožeča stranka:

QM

Tožena stranka:

Finanzamt Saarbrücken

Predmet postopka v glavni stvari

Odmera DDV za leti 2013 in 2014 za prepustitev službenih vozil v uporabo

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je treba člen 56(2) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba pod pojmom „dajanje v najem [...] prevoznih sredstev osebi, ki ni davčni zavezanec“ razumeti tudi prepustitev vozila (službenega vozila), ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, v uporabo njegovim zaposlenim, če ti za to ne dajo plačila, pri katerem ne gre za (del) njihovega opravljenega dela, torej ne plačajo, za to ne uporabijo nobenega dela svojega plačila v denarju in na podlagi dogovora med strankama, v skladu s katerim je pravica do uporabe službenega vozila povezana z

odpovedjo drugim ugodnostim, tudi ne izbirajo med različnimi ugodnostmi, ki jih ponuja davčni zavezanec?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), zlasti členi 2, 24, 26, 45, 56.

Navedene nacionalne določbe

Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, UStG), zlasti členi 1, 3, 3a, 3f

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Tožeča stranka je delniška družba luksemburškega prava (S. A.) s sedežem v Velikem vojvodstvu Luksemburg. Vsakemu od dveh delavcev, ki sta zaposlena v njenem podjetju v Luksemburgu in imata stalno prebivališče v Nemčiji, prepušča v uporabo službeno vozilo, ki je del poslovnih sredstev njenega podjetja, tudi za zasebne namene. Pri enem od obeh delavcev je v spornih letih zadržala del plače kot prispevek za stroške službenega vozila, ki mu ga je prepustila v uporabo. Tožeča stranka je v Luksemburgu registrirana v tako imenovanem „poenostavljenem postopku obdavčitve“, v katerem ni mogoče uveljavljati vstopnega DDV. Zato za stroške obeh službenih vozil ni uveljavljala vstopnega DDV; temu ustrezno v poenostavljenem postopku obdavčitve v Luksemburgu tudi ni bila obdavčena prepustitev vozil v uporabo delavcema.
- 2 Tožeča stranka se je novembra 2014 zaradi prepustitve vozil v uporabo pri toženem finančnem uradu v Nemčiji registrirala za namene DDV. Tožeča stranka je v obračunih DDV za sporni leti za to prepustitev vozil v uporabo od leta 2013 prijavila druge storitve, obdavčljive po stopnji 19 %, v višini 7904 EUR (2013) oziroma 20.767 EUR (2014) in pripadajoči DDV. Zoper odmeri DDV za obe leti je vložila ugovor, ki ga je tožena stranka zavrnila kot neutemeljen.
- 3 Tožeča stranka s tožbo predlaga, naj se za leti 2013 in 2014 odmeri DDV v višini 0 EUR.

Bistvene trditve strank postopka v glavni stvari

- 4 Tožeča stranka meni, da pogoji za obdavčitev prepustitve službenih vozil v uporabo z DDV v Nemčiji niso izpolnjeni.
- 5 Prepustitev službenih vozil v uporabo naj se ne bi opravljala za plačilo v smislu določb prava EU, saj naj zaposleni ne bi niti plačali niti naj jim ne bi bilo treba

potrošiti dela svojega plačila v denarju. Zgolj dejstvo, da zaposleni opravlja delo za delodajalca in da je treba uporabo v okviru odmere davka na dobiček obdavčiti kot prihodek, naj ne bi pomenilo uporabe za plačilo.

- 6 Izhajati naj tudi ne bi bilo mogoče iz dajanja v najem. V skladu z najnovejšo sodno prakso Sodišča EU naj se dajanja premoženja podjetja na razpolago za zasebno rabo, ne da bi tak upravičenec plačeval najemnino v denarju, ne bi smelo opredeliti kot oproščeno dajanje v najem, ampak kot prepustitev blaga ali storitve brez plačila ali za zasebne namene na podlagi člena 26(1)(a) Direktive o DDV. Tudi civilnopravno naj bi bilo treba prepustitev službenega vozila v uporabo presojati na podlagi delovnega prava in ne prava najemnih razmerij. V skladu s sodno prakso BFH (zvezno finančno sodišče) naj bi bila prepustitev službenih vozil v uporabo neločljivi sestavni del plače vodilnih uslužbencev. Stališče tožene stranke naj bi bilo v nasprotju s skoraj soglasnim stališčem Odbora za DDV iz njegovih smernic s 101. seje z dne 20. oktobra 2014.
- 7 Tožena stranka predlaga, naj se tožba zavrne kot neutemeljena.
- 8 Prepustitev službenih vozil v uporabo delavcem naj bi bilo treba opredeliti kot storitev za plačilo v obliki dolgoročnega najema prevoznih sredstev. V skladu z določbami zveznega ministrstva za finance v odloku o uporabi DDV in njegovimi upoštevnimi pisanji naj bi bilo treba prepustitev vozila v uporabo zaposlenim za zasebne namene, ki jo opravi podjetje, opredeliti kot druge storitve za plačilo, pri čemer naj bi bilo plačilo praviloma sorazmerni del dela, ki ga delavec opravi za zasebno rabo vozila. To naj bi veljalo vedno, kadar naj bi se vozilo – kot v obravnavanem primeru – prepustilo delavcu za zasebno rabo za določen čas in ne samo priložnostno. V skladu s smernico Odbora za DDV z dne 20. oktobra 2014 naj ne bi bilo bistveno, ali se storitev opravi za plačilo ali brez plačila. To, da Veliko vojvodstvo Luksemburg ni soglašalo s sprejeto smernico, prepustitev vozila v uporabo šteje za storitev brez plačila in jo obdavčuje v kraju sedeža izvajalca, torej v Luksemburgu, naj bi bilo v nasprotju z večinskim mnenjem članov Odbora za DDV.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 9 Odločitev spora je odvisna od tega, kako je treba razlagati člen 56(2) Direktive o DDV. Če je namreč treba pod pojmom „dajanja v najem [...] prevoznih sredstev“ v tem smislu razumeti tudi prepustitev vozila (službenega vozila), ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, njegovim zaposlenim, ne da bi ti za to dali plačilo, pri katerem ne gre za (del) njihovega opravljenega dela, se kraj opravljanja storitve pri nekratkoročnem najemu določi na podlagi stalnega prebivališča zaposlenih, ki je v obravnavanem sporu v Zvezni republiki Nemčiji.
- 10 Če pa se te prepustitve službenega vozila v uporabo ne sme obravnavati kot dajanje prevoznih sredstev v najem v smislu člena 56(2) Direktive o DDV, bi bila na podlagi veljavnega prava Unije kot storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV za osebo, ki ni davčni zavezanec, ali pa kot storitev, ki se na

podlagi člena 26(1)(a) Direktive o DDV šteje za opravljanje storitev za plačilo, v skladu s členom 45 Direktive o DDV opravljena v kraju, v katerem ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, v obravnavanem primeru torej v Luksemburgu, tako da je tožena stranka ne bi smela obdavčiti.

- 11 Odbor za DDV je v zvezi z vprašanjem enotne obravnave kraja opravljanja storitev, pri katerih gre za uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebne namene zaposlenih (torej tudi za prepustitev službenih vozil v uporabo), sprejel smernice s 101. seje z dne 20. oktobra 2014 (dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 in taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, v nadaljevanju: smernice Odbora za DDV). Teh smernic Veliko vojvodstvo Luksemburg in Zvezna republika Nemčija ne razlagata enotno; v nasprotju z Nemčijo Luksemburg prepustitve vozila v uporabo, kot je ta iz obravnavanega spora, ne šteje za dajanje v najem za plačilo, ampak za storitev, ki se v skladu s členom 26(1)(a) Direktive o DDV šteje za opravljanje storitev za plačilo, za katero se kraj opravljanja v skladu s členom 45 Direktive o DDV določi po sedežu izvajalca (Luksemburg).
- 12 Senat meni, da je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti nikalno.
- 13 Obdavčitev prepustitve službenega vozila v uporabo z DDV je mogoče v Nemčiji opraviti samo na podlagi člena 3a(3), točka 2, tretji stavek, UStG. Nemški zakonodajalec je s sprejetjem te določbe v nacionalno pravo prenesel spremenjeni člen 56(2) Direktive o DDV, ki je začel veljati 1. januarja 2013. V skladu z njim je storitev dajanja prevoznega sredstva v najem opravljena v kraju, v katerem ima prejemnik, ki ni niti podjetnik niti pravna oseba, ki ji je bila dodeljena identifikacijska številka za DDV, stalno prebivališče.
- 14 Senat meni, da je lahko kraj opravljanja storitve na podlagi člena 56 Direktive o DDV in z njim skladnega člena 3a(3), točka 2, tretji stavek, UStG v Nemčiji samo, če gre za dajanje v najem za plačilo. To je vprašljivo.
- 15 Da bi bilo mogoče izhajati iz storitve za plačilo, bi morala zaposlena v obravnavanem sporu plačati za prepustitev osebnega vozila v uporabo. Glede tega pa ima senat pri delavcu tožeče stranke, ki ne daje posebnega plačila, ki bi bilo ločeno od njegove plače, dvome.
- 16 Nemška finančna uprava praviloma opredeljuje prepustitev službenega vozila v uporabo zaposlenim za zasebne namene, ki jo opravi podjetje, kot dolgoročni najem prevoznega sredstva in šteje za plačilo sorazmerni del dela, ki ga delavec opravi za zasebno rabo vozila. To temelji tudi na premisleku, da gre pri prepustitvi vozila v uporabo za zasebne namene za tako imenovano ugodnost v naravi, ki je pri delavcu kot plača (in s tem kot del njegovega plačila za opravljeno delo) načeloma obdavčena z dohodnino.
- 17 Vendar ob upoštevanju sodne prakse Sodišča EU verjetno ne gre za storitev za plačilo. Sodišče EU je v sodbi v združenih zadevah Medicom in Maison Patrice Alard (sodba z dne 18. julija 2013, C-210/11 in C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479)

v zvezi s pojmom opravljanja storitev za plačilo navedlo, da se v skladu z njim zahteva obstoj neposredne povezave med opravljeno storitvijo in nasprotno dajatvijo, pri čemer neobstoja takega plačila ni mogoče kompenzirati z okolščino, da se pri dohodnini ta zasebna raba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, šteje kot ugodnost v naravi, ki jo je mogoče ovrednotiti, in tako, na nek način, kot del plačila, ki se mu upravičenec odreče v zameno za uporabo zadevnega blaga.

- 18 Drugače pa je, če se zaposlenim od plače odbije znesek, ki je enak vrednosti uporabe blaga, ali če je gotovo, da se lahko del dela, ki ga opravijo zaposleni, šteje za plačilo za uporabo blaga (glej tudi sodbo z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Tako je na primer Sodišče EU v zadevi Astra Zeneca UK (sodba z dne 29. julija 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) štelo za plačilo sorazmerni del opravljenega dela.
- 19 Nemška finančna uprava praviloma šteje delo, ki ga opravijo zaposleni, za nasprotno dajatev (plačilo) za prepustitev vozila v uporabo za zasebne namene, če je ta določena v pogodbi o zaposlitvi ali temelji na ustnih dogovorih ali drugih okolščinah delovnega razmerja, če se vozilo prepusti v uporabo za zasebne namene za določen čas in ne samo priložnostno. BFH (zvezno sodišče za finance) se je načeloma pridružil temu stališču.
- 20 Če delavec ne plača za uporabo osebnega vozila, mu ni treba potrošiti nobenega dela svojega plačila v denarju in tudi ne obstaja dogovor, ki mu daje pravico do izbire med različnimi ugodnostmi, se v skladu s tem v postopku v glavni stvari verjetno ne sme izhajati iz storitve za plačilo. V to, da gre za storitev za plačilo, se lahko verjetno podvomi tudi zato, ker protivrednost, ki se na podlagi nemškega dohodninskega prava praviloma določi pavšalno, verjetno ni konkretno dogovorjena najemnina v smislu sodne prakse Sodišča EU.
- 21 To, da je Sodišče EU v združenih zadevah Medicom in Maison Patrice Alard (sodba z dne 18. julija 2013, C-210/11 in C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) presojalo izvzetje iz obdavčitve in ne vprašanje obdavčljivosti transakcij, ne nasprotuje uporabi te sodbe za obravnavani spor; odgovor na vprašanje, ali gre za plačilo ali ne, mora biti verjetno enoten.
- 22 Vendar tudi če se zanika obstoj storitve za plačilo, se še naprej postavlja vprašanje, ali ni kljub temu kraj prepustitve službenega vozila v uporabo v postopku v glavni stvari v Nemčiji. Tožena stranka se namreč v zvezi s tem sklicuje na člen 56(2) Direktive o DDV in utemeljuje, da v skladu z njim ni bistveno, ali gre za storitev za plačilo ali brez plačila, dokler je treba izhajati iz dajanja v najem. Če bi dajanje v najem na podlagi člena 56(2) Direktive o DDV enotno zajemalo storitve za plačilo in tudi primere prepustitve v uporabo brez plačila – na primer storitve, ki se na podlagi člena 26(1)(a) Direktive o DDV štejejo za opravljanje storitev za plačilo, v obliki uporabe blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, – bi bil kraj opravljanja storitve v tem sporu prav tako v Nemčiji. Nemška finančna uprava se v obrazložitev svojega stališča spet sklicuje na smernice Odbora za DDV. V njih je pod točko 3 navedeno:

- 23 „Velika večina članov Odbora za DDV meni, da za kraj opravljanja storitve, pri kateri gre za uporabo blaga, ne glede na to, ali se storitev opravi za plačilo ali obdavči na podlagi člena 26(1)(a) Direktive o DDV, velja eno in isto pravilo.“
- 24 Vprašanje je, ali to velja tudi za dajanje prevoznih sredstev v najem. Direktiva o DDV za storitve brez plačila v obliki uporabe poslovnih sredstev podjetja za zasebne namene, ki se na podlagi člena 26(1) Direktive o DDV štejejo za opravljanje storitev za plačilo, ne vsebuje nobene posebne določbe za določitev kraja obdavčitve, tako da razlikovanje pri določanju kraja ni nujno potrebno; izjema pa je posebna vrsta storitev v obliki dajanja prevoznih sredstev v najem, saj se zanjo uporablja člen 56(2) Direktive o DDV. Smernica, v skladu s katero je treba enotno obravnavati primere storitev za plačilo in primere storitev, ki se na podlagi člena 26 Direktive o DDV štejejo za opravljanje storitev za plačilo, bi bila razumljiva samo za take storitve, za katere ne obstaja posebna določitev kraja, kot na primer v členu 56 Direktive o DDV.
- 25 Zdi se, da tudi Odbor za DDV načeloma šteje prepustitev službenega vozila v uporabo zaposlenim za „drugo storitev“ in obstoj dajanja prevoznega sredstva v najem pogojuje z odplačnostjo, glej navedene smernice Odbora za DDV, točka 3, drugi odstavek, in točka 1, zadnji odstavek.
- 26 Glede na navedeno tudi senat meni, da je veliko argumentov za to, da je mogoče za dajanje v najem v smislu člena 56(2) Direktive o DDV šteti zgolj storitev za plačilo, ki v obravnavanem primeru – v skladu z zgoraj navedenim – verjetno že ne obstaja; v skladu s tem se brezplačna uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebne namene zaposlenih verjetno ne sme šteti za dajanje v najem.
- 27 Tudi naslednja vidika nasprotujeta temu, da je treba prepustitev službenih vozil v uporabo na način kot v obravnavanem sporu opredeliti kot dajanje v najem v smislu člena 56(2) Direktive o DDV:
- 28 V skladu s sodno prakso Sodišča EU morajo biti namreč za opredelitev kot dajanje v najem izpolnjeni vsi pogoji, ki so značilni za to transakcijo (sodbi z dne 18. julija 2013, *Medicom in Maison Patrice Alard*, C-210/11 in C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, in z dne 29. marca 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). K njim spada tudi, da je lastnik stvari na najemnika v zameno za najemnino za dogovorjen čas prenesel pravico do uporabe stvari in pravico da od uporabe te stvari izključi vse tretje osebe. Če bi se sorazmerni del opravljenega dela prejemnika štel za plačilo, je vprašanje, kako bi bilo treba opredeliti plačilo v primeru bolezni delavca, ko torej zadevni delavec ne opravlja dela.
- 29 Prepustitev vozila v uporabo se ne opravi v okviru najemnega razmerja, ampak se zanjo uporablja delovno pravo. Povezana je namreč zgolj z delovnim razmerjem zaposlenih; je dodatno plačilo za opravljeno delo (v skladu s sodno prakso BFH (zvezno finančno sodišče) tudi, če pri prepustitvi ni bilo izrecnih dogovorov).

Tožeča stranka tudi v postopku v glavni stvari ne prepušča vozil v uporabo drugim osebam, zlasti njena dejavnost ni komercialno dajanje prevoznih sredstev v najem. Prepustitev službenih vozil v uporabo je določena v pogodbi o zaposlitvi ali je ena od običajnih dajatev tožeče stranke zaposlenim; ločena najemna pogodba ne obstaja. Posebnega pogodbenega razmerja poleg delovnega razmerja torej ni; to je razvidno tudi iz tega, da prepustitev vozila v uporabo preneha s prenehanjem delovnega razmerja; po tem vozilo ni več prepuščeno v uporabo.

DELOVNI DOKUMENT