



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
MACIEJE SZPUNARA  
přednesené dne 17. září 2020<sup>1</sup>

Věc C-288/19

**QM**  
**proti**  
**Finanzamt Saarbrücken**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht des Saarlandes (finanční soud pro spolkovou zemi Sársko, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Poskytnutí služby za úplatu – Článek 45 – Místo poskytnutí služby – Článek 56 – Místo poskytnutí nájmu dopravního prostředku – Přenechání služebních vozidel zaměstnancům“

### Úvod

1. Podléhá přenechání vozidla osobou povinnou k dani, které je součástí jejího obchodního majetku, jejímu zaměstnanci pro jeho soukromou potřebu zdanění daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)? Jaké jsou případně podmínky takového zdanění a lze tuto činnost považovat za nájem dopravního prostředku? Na tyto otázky bude mít Soudní dvůr příležitost v projednávané věci odpovědět, a upřesnit tak svoji judikaturu ohledně přenechávání součástí obchodního majetku osobami povinnými k dani a poskytování služeb těmito osobami pro soukromé účely, jakož i definici služby poskytnutí nájmu ve světle této judikatury.

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

2. Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>2</sup>, ve znění směrnice 2008/8/ES ze dne 12. února 2008<sup>3</sup> (dále jen „směrnice 2006/112“), stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Úř. věst. 2008, L 44, s. 11.

[...]“

3. Podle čl. 26 odst. 1 této směrnice platí:

„1. Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

- a) použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, pokud je daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;
- b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“.

4. V souladu s čl. 45 první větou této směrnice platí, že:

„Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. [...]“

5. Konečně čl. 56 odst. 2 a 3 směrnice 2006/112, ve znění účinném ode dne 1. ledna 2013<sup>4</sup>, stanoví:

„2. Místem poskytnutí nájmu dopravního prostředku, s výjimkou krátkodobého nájmu, osobě nepovinné k dani je místo, kde je zákazník usazen nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

[...]

3. Pro účely odstavců 1 a 2 se ‚krátkodobým‘ nájmem rozumí nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní“.

### **Německé právo**

6. Směrnice 2006/112 byla provedena do německého práva ustanoveními Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“). Ustanovení § 3a tohoto zákona upravuje obecné zásady určení místa zdanitelného plnění. Na základě výjimky z těchto ustanovení, v souladu s § 3f UStG, ve znění použitelném na skutkové okolnosti věci v původním řízení, se místem poskytnutí služeb poskytovaných osobou povinnou k dani bezúplatně k jiným účelům než pro účely jejího podnikání nebo pro soukromou potřebu jejích zaměstnanců rozumí místo výkonu podnikatelské činnosti touto osobou povinnou k dani.

### **Skutkový stav, původní řízení a předběžná otázka**

7. Společnost QM je společností spravující investiční fondy se sídlem v Lucembursku. Tato společnost přenechala služební vozidla, mimo jiné, dvěma zaměstnancům s bydlištěm v Německu. Tito mohli používat vozidla pro služební i soukromé účely.

8. V případě jednoho z těchto zaměstnanců bylo přenechání vozidla provedeno bezúplatně, nicméně druhý zaměstnanec musel hradit náklady ve výši 5 688 eur ročně, které mu byly sráženy ze mzdy.

<sup>4</sup> – Viz článek 4 směrnice 2008/8.

9. Společnost QM provádí zejména plnění osvobozená od DPH a tato vypořádává v Lucembursku ve zjednodušeném systému. Tento systém neumožňuje odpočet DPH na vstupu ze zboží a služeb. Společnost QM konkrétně neuplatnila právo na odpočet DPH na vstupu ze dvou vozidel, která jsou předmětem sporu v původním řízení.

10. V listopadu 2014 se společnost QM zaregistrovala jako osoba povinná k DPH v Německu a podala daňová přiznání za roky 2013 a 2014, ve kterých zohlednila přenechání obou výše uvedených vozidel. Na základě těchto daňových přiznání Finanzamt Saarbrücken (Finanční úřad v Saarbrückenu, Německo) vydal daňová rozhodnutí. V červenci 2015 podala společnost QM proti těmto rozhodnutím odvolání. Toto odvolání bylo zamítnuto dne 2. května 2016.

11. Dne 2. června 2016 podala společnost QM žalobu proti tomuto rozhodnutí k předkládajícímu soudu. Namítá, že uvedené přenechání vozidel nepodléhá zdanění, jelikož není poskytováno bezúplatně, rozhodně ne v celém rozsahu, a nejedná se o službu nájmu dopravního prostředku ve smyslu článku 56 směrnice 2006/112.

12. Za těchto okolností se Finanzgericht des Saarlandes (finanční soud pro spolkovou zemi Sársko, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 56 odst. 2 [směrnice 2006/112] vykládán v tom smyslu, že se pod pojmem ‚nájem dopravního prostředku osobě nepovinné 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 žádné protiplnění, které nepředstavuje jejich práci, tedy nepoukazují žádnou platbu, nevynakládají za tímto účelem žádnou část své peněžní odměny 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?“

13. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 9. dubna 2019. Písemná vyjádření předložily společnost QM, německá vláda a Evropská komise. Vzhledem k tomu, že jednání bylo z důvodu pandemie Covid-19 zrušeno, zúčastnění písemně odpověděli na dodatečné dotazy Soudního dvora.

## **Analýza**

### ***Úvodní poznámky***

14. Na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se předkládající soud táže, zda pojem „nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani“ obsažený v článku 56 odst. 2 směrnice 2006/112 zahrnuje bezúplatné přenechání vozidla osobou povinnou k dani do užívání jejího zaměstnance pro soukromé i služební účely.

15. Jak vyplývá z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí, spor v původním řízení se týká dvou situací. V jedné z těchto situací k přenechání vozidla dochází skutečně bezúplatně, nicméně v druhém případě zaměstnanec hradí náklady ve výši 5 688 eur ročně, které jsou mu sráženy ze mzdy. Znění předběžné otázky se podle všeho týká jen prvně uvedené situace, jsem ovšem přesvědčen, že poskytnutí úplné a užitečné odpovědi předkládajícímu soudu vyžaduje analýzu obou případů. Je tomu tak tím spíše, že judikatura Soudního dvora, která se týká na jedné straně použití součástí obchodního majetku osoby povinné k dani k jiným účelům než pro účely jejího podnikání a na druhé straně definice smlouvy o nájmu, může vést k odlišným závěrům.

### **Bezúplatné přenechání vozidla zaměstnanci**

16. Zdanění DPH podléhají v zásadě plnění poskytovaná úplatně. Tato úplatnost může mít přitom povahu peněžitého plnění nebo jiného protiplnění<sup>5</sup>. Pokud jde o vztahy mezi osobou povinnou k dani a jejími zaměstnanci, v judikatuře Soudního dvora je obsažena řada kritérií, která umožňují určit, zda plnění ve prospěch zaměstnance má úplatnou povahu.

17. Na rozdíl od tvrzení německé vlády obsaženého v jejím písemném vyjádření z této judikatury poměrně jasně vyplývá, že v rámci vztahů mezi osobou povinnou k dani a jejími zaměstnanci k úplatnému plnění dochází výhradně za situace, kdy zaměstnanec platí za zboží nebo službu, kdy se vzdává části odměny nebo kdy určitou část jím vykonávané práce lze považovat za protiplnění za zboží nebo službu získanou od zaměstnavatele<sup>6</sup>. Je přitom irelevantní, že ve světle vnitrostátního práva je plnění poskytované zaměstnavatelem ve prospěch zaměstnance považováno pro účely daně z příjmu za součást příjmu zaměstnance<sup>7</sup>.

18. Obdobné stanovisko zaujal Výbor pro DPH v rámci pokynů přijatých na 101. zasedání dne 20. října 2014, dokumentu H<sup>8</sup>. Tyto pokyny sice nemají závaznou povahu, nicméně potvrzují takové chápání výše uvedené judikatury Soudního dvora.

19. Jak vyplývá z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí, jakož i ze znění samotné předběžné otázky, má předkládající soud v této věci za to, že každopádně ve vztahu k jednomu ze zaměstnanců společnosti QM není splněn žádný z výše uvedených předpokladů, který by umožnil dovodit závěr o úplatnosti plnění.

20. Nedá se tak souhlasit s tvrzením německé vlády, podle kterého „je třeba konstatovat“, že odměna tohoto zaměstnance je snížena o hodnotu výhody, která vyplývá z toho, že mu zaměstnavatel přenechal vozidlo.

21. V souladu s judikaturou Soudního dvora lze za odměnu za úplatné plnění považovat výhradně skutečnou odměnu obdrženou osobou povinnou k dani, přičemž musí existovat přímý vztah mezi tímto plněním a získanou odměnou<sup>9</sup>. Existence takového vztahu mezi prací vykonávanou zaměstnancem a určitou výhodou ze strany zaměstnavatele by musela být zjištěna v konkrétní situaci soudem projedávajícím věc. V tomto ohledu nelze hovořit o žádném „uznání“ nebo domněnce<sup>10</sup>.

22. V návaznosti na výše uvedené je třeba konstatovat, že za situace, která je popsána v předběžné otázce, nedochází k poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

23. Německá vláda nicméně uvádí dodatečný argument, podle kterého je úplatná nebo bezúplatná povaha přenechání vozidla zaměstnanci v této věci irelevantní, jelikož by se měl uplatnit čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Toto ustanovení stanoví, že za poskytnutí služby za úplatu se považuje mimo jiné bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu jejích zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že přenechání vozidla je v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, nepochybně službou<sup>11</sup>, mělo by dle názoru této vlády podléhat zdanění DPH

5 – Viz zejména rozsudek ze dne 10. ledna 2019 (C-410/17, EU:C:2019:12, body 35 a 36).

6 – Viz zejména rozsudky ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, body 15 až 17); ze dne 29. července 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, body 29 až 31); ze dne 18. července 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 30).

7 – Rozsudek ze dne 18. července 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 28).

8 – Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokument přístupný na internetových stránkách Komise.

9 – Rozsudek ze dne 10. ledna 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, bod 31).

10 – Viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 30).

11 – Podle čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112 je poskytnutím služby každé plnění, které není dodáním zboží.

v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 26 odst. 1 písm. b) této směrnice. Tuto službu je přitom třeba považovat za službu nájmu dopravního prostředku jiného než krátkodobého, proto je v souladu s čl. 56 odst. 2 této směrnice místem poskytnutí této služby místo bydliště příjemce služby. Tento argument vyžaduje podrobnější posouzení.

24. Článek 26 odst. 1 směrnice 2006/112 vyžaduje, aby za poskytnutí služby za úplatu byly považovány dvě kategorie situací. Zaprvé použití zboží tvořícího součást obchodního majetku pro soukromou potřebu osoby povinné k dani či jejích zaměstnanců nebo pro jiné účely nesouvisející s podnikáním osoby povinné k dani. To se ovšem uplatní výhradně za situace, kdy DPH odvedená na vstupu při nabytí tohoto zboží byla odpočitatelná [písm. a)]. Zadruhé bezúplatné poskytnutí služby pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům nesouvisejícím s podnikáním osoby povinné k dani [písm. b)]. Za této druhé situace nemá význam, zda daň odvedená při nabytí zboží nebo služeb použitých pro účely bezúplatného poskytnutí služby pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců byla odpočitatelná či nikoliv.

25. Německá vláda bez jakýchkoliv pochybností dochází k závěru, že v případě bezúplatného přenechání vozidla osobou povinnou k dani jejím zaměstnanci se uplatní čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Tato vláda zakládá svůj postoj na předpokladu, že toto přenechání je službou nájmu dopravního prostředku ve smyslu čl. 56 odst. 2 této směrnice, jejímž místem poskytnutí (a zdanění) je bydliště příjemce. A pokud je tato služba poskytována bezúplatně, musí se uplatnit zmíněný čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, a to v souladu s jeho doslovným a od kontextu odděleným zněním.

26. Jedná se však o umístění vozu před koně. Tato úvaha vycházející z předpokladu, který by mohl být nanejvýš jejím výsledkem, úplně opomíjí existenci čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 a otázku, které ze dvou ustanovení obsažených v tomto odstavci [písm. a) nebo písm. b)] se uplatní na situaci bezúplatného přenechání vozidla osobou povinnou k dani jejím zaměstnanci.

27. Směrnice tuto otázku výslovně neřeší. Doslovné znění těchto ustanovení by mohlo navozovat dojem, že se oblast jejich působnosti překrývá. Pokud tedy nelze zdanit použití zboží pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců na základě čl. 26 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, zejména pokud toto zboží nezakládá nárok na odpočet daně na vstupu, vždy je možné toto použití považovat za službu a zdanit ho na základě čl. 26 odst. 1 písm. b) této směrnice.

28. Tento výklad by byl ovšem dle mého názoru v rozporu s účelem této právní úpravy a se zásadou daňové neutrality. Zbavoval by také smyslu právní úpravu obsaženou v čl. 26 odst. 1 písm. a).

29. Ačkoliv Soudní dvůr ve své judikatuře nerozhodl o vymezení oblastí působnosti obou ustanovení<sup>12</sup>, vyjádřil se ohledně jejich účelu a funkce.

30. Soudní dvůr tak ve vztahu k čl. 6 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS<sup>13</sup>, jehož znění je v podstatě stejné jako znění čl. 26. odst. 1 směrnice 2006/112, judikoval, že jeho účelem je zajištění rovného přístupu k osobám povinným k dani a spotřebitelům. Jedná se o snahu zabránit nezdanění zboží tvořícího součást obchodního majetku používaného pro soukromou potřebu a služeb poskytovaných bezúplatně pro soukromou potřebu<sup>14</sup>.

12 – Lze mít dokonce dojem, že se cíleně vyhnul rozhodnutí o této otázce (viz rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, bod 20).

13 – Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112.

14 – Rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 25).



31. Ve vztahu k čl. 6 odst. 2 písm. a) směrnice 77/388 [nyní čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112] Soudní dvůr zejména konstatoval, že jelikož jeho účelem je zabránit nezdanění zboží, které tvoří součást obchodního majetku osoby povinné k dani a je používáno pro soukromou potřebu, toto ustanovení vyžaduje, aby se takové použití považovalo za úplatnou službu a podléhalo zdanění pouze za situace, kdy osoba povinná k dani využila práva na odpočet daně na vstupu při pořízení tohoto zboží. Naopak zdanění použití zboží pro soukromé účely, které sice je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, nicméně neumožňuje osobě povinné k dani uplatnit odpočet daně na vstupu při pořízení tohoto zboží, by představovalo dvojí zdanění v rozporu se zásadou daňové neutrality<sup>15</sup>. Je přitom irelevantní, z jakého důvodu osoba povinná k dani nemohla využít právo na odpočet daně na vstupu z pořízení tohoto zboží<sup>16</sup>.

32. V takové situaci je osoba povinná k dani, která stejně jako společnost QM vykonává výhradně činnost osvobozenou od daně a nemá právo na odpočet daně na vstupu při pořízení zboží a služeb pro účely této činnosti. Z pohledu systému DPH se osoba povinná k dani nachází v podobné situaci jako spotřebitel, tedy nese břemeno DPH účtované na vstupu ve dřívějších etapách transakčního řetězce.

33. V souvislosti s tím by uplatnění čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 za situace, kdy osoba povinná k dani používá pro soukromou potřebu bezúplatně zboží tvořící součást jejího obchodního majetku, bylo obcházením omezení, které je zakotveno v písm. a) stejného ustanovení, podle kterého se za zdaněnou službu považuje výhradně použití zboží pro soukromou potřebu, při jehož nabytí osoba povinná k dani uplatnila právo na odpočet daně na vstupu. Znamenalo by to dvojí zdanění tohoto zboží, a tedy porušení zásady daňové neutrality.

34. Nebylo by to ani v souladu s účelem čl. 26 odst. 1 směrnice 2006/112, kterým je v souladu s výše uvedenou judikaturou zabránit nezdanění zboží a služeb určených pro soukromou potřebu a zajistit rovné zacházení se spotřebiteli a osobami povinnými k dani. Za situace, kdy osoba povinná k dani nevyužila práva na odpočet daně na vstupu z pořízeného zboží, transakce pořízení tohoto zboží zůstává zdaněna a samotná osoba povinná k dani se z pohledu DPH nachází ve stejné situaci jako spotřebitel.

35. Zastávám tak názor, že čl. 26 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že písm. b) tohoto ustanovení se netýká služeb spočívajících v přenechání zboží osobou povinnou k dani, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro soukromou potřebu nebo jiný účel nesouvisející s jejím podnikáním. Ve vztahu k těmto službám se uplatní písm. a) tohoto ustanovení, podle kterého se takové přenechání považuje za službu poskytnutou za úplatu, ale pouze za situace, kdy osoba povinná k dani využila právo na odpočet daně na vstupu při pořízení tohoto zboží.

36. Zastávám tak názor, protichůdný stanovisku německé vlády, že za situace, kdy osoba povinná k dani přenechává zaměstnanci vozidlo tvořící součást jejího obchodního majetku, za což tento zaměstnanec neplatí ani se nevzdává části odměny nebo jiné výhody, která mu náleží od této osoby povinné k dani, ani nevykonává dodatečnou práci přímo související s přenecháním tohoto vozidla, nelze přenechání vozidla považovat za poskytnutí služby za úplatu podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 ani podle čl. 26 odst. 1 písm. b) této směrnice. Otázka ohledně použití čl. 56 odst. 2 této směrnice je tak bezpředmětná.

15 – Rozsudek ze dne 25. května 1993, Mohnsche (C-193/91, EU:C:1993:203, body 8 a 9).

16 – Může se tak stát za situace, kdy nabyla zboží od osoby, která není povinná k dani (viz rozsudek ze dne 27. června 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, bod 9).

37. Na předběžnou otázku navrhuji odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že přenechání vozidla osobou povinnou k dani, které je součástí jejího obchodního majetku, jejímu zaměstnanci k použití pro soukromou potřebu, za situace, kdy tento zaměstnanec za toto přenechání nic neplatí, nevzdává se části odměny ani jiných výhod, které mu náleží od této osoby povinné k dani, ani nevykonává dodatečnou práci z titulu přenechání tohoto vozidla, není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

### ***Úplatné přenechání vozidla zaměstnanci***

38. Jak jsem uvedl v úvodu, přestože předběžná otázka přímo zmiňuje pouze situaci bezúplatného přenechání vozidla zaměstnanci, řízení před vnitrostátním soudem se týká dvou případů, přičemž ve druhém případě zaměstnanec za přenechání vozidla odvádí platby, které jsou mu sráženy ze mzdy. Za účelem poskytnutí úplné odpovědi předkládajícímu soudu je třeba dle mého názoru posoudit také tuto druhou situaci.

39. Za situace, kdy zaměstnanec osoby povinné k dani platí za to, že mu přenechala vozidlo k použití pro soukromou potřebu, dochází dle mého názoru k plnění spočívajícímu v poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Není potřeba se odvolávat na čl. 26 odst. 1 písm. a) této směrnice. Toto posledně zmíněné ustanovení se dle mého názoru týká situace, ve které je zboží tvořící součást obchodního majetku osoby povinné k dani přenecháno bezúplatně.

40. To má dva dopady. Zaprvé se neuplatní výhrada obsažená v čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, podle které se toto ustanovení uplatní výhradně na zboží, při jehož pořízení osoba povinná k dani uplatnila právo na odpočet daně na vstupu. Za situace, kdy osoba povinná k dani přenechá zboží, například vozidlo, které je součástí jejího obchodního majetku, svému zaměstnanci a děje se to v rámci pracovního vztahu, je třeba dle mého názoru konstatovat, že tato osoba jedná v postavení osoby povinné k dani. Takové plnění je tedy v zásadě zdanitelné. Současně osobě povinné k dani vzniká v zásadě nárok na odpočet daně na vstupu při pořízení tohoto zboží, a pokud společnost QM nevykonává zdanitelnou činnost v určitém členském státě, právo na vrácení daně.

41. Z druhého je za základ daně třeba v zásadě považovat částku, kterou osoba povinná k dani obdržela od svého zaměstnance z titulu přenechání zboží, a nikoliv, jak se tomu děje v praxi v případě bezúplatného přenechání, náklady na pořízení tohoto zboží.

42. Samozřejmě příslušné vnitrostátní orgány musí zjistit, zda platby poukazované zaměstnancem jsou skutečně úhradou za přenechání zboží. Účelem společného systému DPH totiž není zdanění všech finančních toků. Zdanění podléhá plnění, a to dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu. Finanční toky související s těmito plněními představují pouze základ daně těchto plnění, jelikož se má za to, že odrážejí jejich hodnotu. Musí však mít povahu vzájemného a rovnocenného plnění, aby tato plnění, se kterými jsou toky spojeny, bylo možné považovat za úplatná ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112<sup>17</sup>.

43. V této věci společnost QM v odpovědi na dotaz Soudního dvora uvádí, že dotyčný zaměstnanec nese částečně náklady na přenechání vozidla z toho důvodu, že náklady na jeho pořízení (leasing) společností QM překračují částku stanovenou pro tento účel v rozpočtu společnosti. Zaměstnanec tak dorovnáva tento rozdíl. Dle mého názoru tak vzniká pochybnost, zda v této situaci dochází k výměně vzájemných a rovnocenných plnění a zda úplata obdržená poskytovatelem služby představuje reálný odraz hodnoty služby poskytované příjemci služby ve smyslu výše uvedené judikatury Soudního dvora. Rozhodnutí o této pochybnosti vyžaduje ovšem posouzení právního vztahu existujícího mezi osobou povinnou k dani a jejím zaměstnancem, což přísluší předkládajícímu soudu.

17 – Obdobně viz rozsudek ze dne 10. ledna 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, bod 31 a citovaná judikatura).

44. Pokud tento soud dospěje k závěru, že přenechání vozidla zaměstnanci, o které se jedná ve věci v původním řízení, bylo provedeno úplatně ve smyslu ustanovení o DPH, vznikne otázka určení místa poskytnutí této služby. Obecně platí, že jelikož zaměstnanec osoby povinné k dani je obvykle osobou nepovinnou k dani, uplatnit by se tak měl článek 45 směrnice 2006/112, podle kterého místem poskytnutí služby je místo sídla, místo výkonu činnosti nebo místo bydliště poskytovatele. Pokud se ovšem přenechání týká dopravního prostředku, je třeba odpovědět na otázku, zda toto přenechání lze považovat za službu poskytnutí nájmu jiného než krátkodobého ve smyslu čl. 56 odst. 2 této směrnice. V tomto případě by totiž bylo místem poskytnutí služby místo bydliště zaměstnance coby příjemce služby.

45. Směrnice 2006/112 nedefinuje pojem „služba poskytnutí nájmu“. V této věci také neodkazuje na vnitrostátní právo členských států, takže je třeba tento výraz vykládat jako autonomní pojem unijního práva.

46. K významu tohoto pojmu se naopak Soudní dvůr vyjádřil. Tato judikatura se sice vztahuje k nájmu nemovitosti v kontextu osvobození této činnosti od DPH, zastávám však názor, že je možné jí uplatnit také na nájem movitých věcí, včetně vozidel. Rámec, který pro pojem „nájem“ Soudní dvůr vymezil, totiž nepřekračuje rámec obecně uznávaného významu tohoto pojmu v právnickém jazyce.

47. V souladu s touto judikaturou je pro konstatování existence služby poskytnutí nájmu nezbytné splnění všech předpokladů takového plnění, což znamená, že vlastník předmětu nájmu převede na nájemce za nájemné na sjednanou dobu právo užívat předmět nájmu a vyloučí z tohoto práva jiné osoby<sup>18</sup>. Je zapotřebí posoudit, zda jsou tyto předpoklady splněny v případě úplatného přenechání vozidla, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, touto osobou pro soukromou potřebu jejího zaměstnance.

48. Na úvod je třeba poznamenat, že ačkoliv Soudní dvůr v rámci rozsudku *Medicom a Maison Patrice Alard*<sup>19</sup> zmiňuje vlastníka předmětu nájmu, je třeba pod tímto pojmem rozumět každého pronajímatele. Skutečnost, že společnost QM není vlastníkem, ale příjemcem leasingu vozidla, které je předmětem sporu v původním řízení, tedy nevylučuje, aby bylo přenechání daného vozidla touto společností považováno za smlouvu o nájmu.

49. Dále v situaci, kdy je vozidlo přenecháno za úplatu, je podle mého názoru nutné považovat podmínku úhrady nájemného v zásadě za splněnou.

50. Pokud jde o dobu trvání nájmu, nedomnívám se, že by tato doba musela být stanovena konkrétním datem nebo konkrétním počtem časových jednotek (dnů, měsíců, let). Doba trvání nájemní smlouvy může být také stanovena určitou událostí nebo podmínkou, například délkou trvání pracovního poměru konkrétního zaměstnance nebo dobou účinnosti smlouvy o leasingu vozidla vůči osobě povinné k dani<sup>20</sup>. Navíc podle právních tradic členských států není obecně požadováno, aby nájemní smlouva musela být uzavřena na dobu určitou; může být uzavřena i na dobu neurčitou<sup>21</sup>, s možností ukončení stranami, například v případě skončení pracovního poměru.

51. Tyto způsoby stanovení délky trvání nájmu dle mého názoru také splňují podmínku „sjednané doby“. Tato okolnost má totiž za cíl pouze odlišení nájmu od převodu vlastnického práva nebo jiných podobných věcných práv. Z pohledu systému DPH má tato okolnost dále vést k odlišení mezi poskytováním služeb a dodáním zboží.

18 – Obdobně viz rozsudek ze dne 18. července 2017, *Medicom a Maison Patrice Alard* (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 26).

19 – Rozsudek ze dne 18. července 2013, *Medicom a Maison Patrice Alard* (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479).

20 – Obdobně řešení se vyskytuje také v jiných oblastech než pracovních vztazích, například je běžnou praxí pronájem dekodéru na dobu trvání smlouvy o poskytování satelitního nebo kabelového televizního signálu.

21 – Viz například článek 659 polského občanského zákoníku.



52. Nedomnívám se tak, na rozdíl od stanoviska společnosti QM obsaženého v jejím vyjádření, že by okolnost, že je přenechání vozidla zaměstnanci omezeno dobou trvání pracovního vztahu, bránila kvalifikaci tohoto přenechání jako služby poskytnutí nájmu.

53. Samozřejmě je podstatné, zda stranami zamýšlená délka trvání užívání vozidla přesahuje či nepřesahuje 30 dní, neboť na tom je závislé uplatnění čl. 56 odst. 1 nebo odst. 2 směrnice 2006/112 a s tím související místo případného zdanění plnění. Smlouvu uzavřenou na dobu neurčitou je třeba přitom dle mého názoru považovat za smlouvu uzavřenou na dobu přesahující 30 dní.

54. Konečně pokud jde o podmínku užívání s vyloučením jiných osob, jedná se o vlastnost, která se obvykle pojí s vlastnickým právem a jinými věcnými právy. Tato vlastnost vyplývá z účinnosti *erga omnes* těchto věcných práv.

55. Soudní dvůr konstatoval, že tato podmínka je nezbytnou vlastností plnění spočívajícího v poskytnutí nájmu ve smyslu ustanovení o DPH poprvé v rozsudku ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506). V této věci šlo o otázku, zda osvobození „nájmu nebo pachtu nemovitosti“ od daně stanovené v čl. 13 části B prvním pododstavci písm. b) směrnice 77/388<sup>22</sup> zahrnuje zřízení poživacího práva (*ususfructus*) nemovitosti. Tato otázka byla položena v kontextu předcházení zneužití spočívajícím v umělém zřízení takového práva za účelem získání neopodstatněného práva na odpočet daně na vstup z dodání uvedené nemovitosti<sup>23</sup>.

56. Za těchto okolností generální advokát F. G. Jacobs uvedl, že smlouva o nájmu je charakteristická mimo jiné tím, že nájemce získává právo užívat předmět nájmu jako by byl jeho vlastníkem a zároveň vyloučit z užívání (nemovitosti) jiné osoby nebo jejich užívání připustit<sup>24</sup>. Zdá se, že generální advokát F. G. Jacobs se přitom inspiroval významem pojmu „leasing“, který je rovněž použit v uvedeném ustanovení směrnice a jenž v anglosaském právu může označovat také práva podobná omezeným věcným právům v systémech občanského práva<sup>25</sup>.

57. Ve výše uvedeném rozsudku to Soudní dvůr uchopil trochu jinak, když uvedl, že podstatnou vlastností plnění spočívajícího ve zřízení věcného práva užívání nemovitosti, *kteřou má toto plnění shodnou se smlouvou o nájmu*, je poskytnutí zájemci na určenou dobu a za odměnu práva na užívání nemovitosti jako by byl jejím vlastníkem a k *vyloučení jiných osob z možnosti využití tohoto práva*<sup>26</sup>.

58. Z výše uvedeného vyplývá zaprvé, že Soudní dvůr takto charakterizoval věcné právo užívání, přičemž při této příležitosti pouze poznamenal, že podobné vlastnosti vykazuje smlouva o nájmu. Zadruhé se podle Soudního dvora vyloučení jiných osob týká práva užívat věc jako vlastník, a nikoliv jakékoli jiné činnosti související s předmětem uživatelského práva (a případně nájmu).

59. Teprve v pozdějších rozsudcích Soudní dvůr vztáhl tuto podmínku přímo ke smlouvě o nájmu ve smyslu ustanovení o osvobození od DPH, přičemž výrazně zjednodušil formulaci obsaženou v rozsudku „Goed Wonen“. V souladu s touto novou formulací spočívá nájem nemovitosti ve smyslu ustanovení upravujících osvobození od DPH v podstatě v tom, že vlastník nemovitosti převede na nájemce za nájemné na sjednanou dobu právo užívat tuto nemovitost a vyloučit z tohoto práva jiné osoby<sup>27</sup>.

22 – Nyní se tato norma nachází v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112.

23 – Viz rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 31).

24 – Stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, body 79 a 84).

25 – Viz stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, body 60 a 74).

26 – Rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 55).

27 – Viz rozsudky ze dne 9. října 2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, bod 31); ze dne 8. května 2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, bod 49), a konečně ze dne 18. července 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 26).

60. Nedomnívám se však, že by Soudní dvůr chtěl tímto způsobem stanovit zvlášť vysoké požadavky na smlouvu o nájmu ve smyslu ustanovení o DPH. Tyto požadavky nejdou nad rámec oprávnění nájemce, obvykle přijímaného v tomto typu smluv, užívat předmět nájmu a chránit se před zásahem do tohoto práva, jakož i před jeho výkonem ze strany neoprávněných třetích osob. Tím však nejsou vyloučena oprávnění, která vlastníkovi předmětu nájmu (nebo širěji pronajímateli) náleží buď na základě právních předpisů, nebo na základě smlouvy uzavřené mezi stranami. Není také vyloučeno, že nájemce může mít určité povinnosti související s předmětem nájmu, které jsou mu uloženy na jiném právním základě, například na základě pracovního poměru, který jej pojí s pronajímatelem.

61. I když se tedy domnívám, jak jsem již uvedl, že se výše uvedená judikatura může uplatnit také na výklad pojmu „nájem dopravního prostředku“ ve smyslu článku 56 směrnice 2006/112, přesto nesouhlasím s tvrzením společnosti QM, podle kterého kritéria vyplývající z této judikatury, a zejména kritérium užívání předmětu nájmu s vyloučením jiných osob, brání závěru o existenci smlouvy o nájmu v případě přenechání vozidla za takové situace, jaká nastala v původním řízení.

62. Tato společnost totiž tvrdí, že jelikož přenechání vozidla je prováděno také pro služební účely, zaměstnanec jej nevyužívá s vyloučením jiných osob, protože využití vozidla *zaměstnancem pro služební účely* (myšleno v zájmu zaměstnavatele) znamená ve skutečnosti využití vozidla *zaměstnavatelem*.

63. S tímto tvrzením nelze souhlasit. Okolnost, že možnost využití vozidla ulehčuje zaměstnanci plnění pracovních povinností a že takový byl mimo jiné cíl přenechání vozidla zaměstnanci zaměstnavatelem, nic nemění na tom, že v rámci smlouvy se zaměstnavatelem disponuje konkrétním vozidlem výlučně tento zaměstnanec. Obdobně na tom nic nemění skutečnost, že zaměstnavatel může zaměstnanci vydávat pokyny, jejichž provedení vyžaduje využití vozidla, které mu bylo přenecháno<sup>28</sup>. Stejně by tomu mohlo být, pokud by vlastníkem tohoto vozidla byl zaměstnanec. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by zaměstnavatel vlastnil vozový park, který by zaměstnanci mohli využívat podle potřeby (také s ohledem na dostupnost těchto vozidel), nicméně žádné z těchto vozidel by nebylo trvale přiřazeno k určitému zaměstnanci.

64. Obdobně bez významu pro posouzení existence plnění spočívajícího v nájmu ve smyslu článku 56 směrnice 2006/112 je okolnost, že osoba povinná k dani přenechává zaměstnanci vozidlo na základě pracovní smlouvy, a nikoliv na základě samostatné občanskoprávní smlouvy. V rámci systému DPH je totiž přijata funkční definice plnění, a nikoliv definice vyplývající z jeho formálněprávního pojetí. Pokud tedy plnění splňuje funkční kritéria plnění spočívajícího v nájmu dopravních prostředků, je irelevantní, v jakém druhu smlouvy bylo zakotveno<sup>29</sup>.

65. V návaznosti na výše uvedené zastávám názor, že za situace, kdy osoba povinná k dani přenechává bezúplatně vozidlo, které je součástí jejího obchodního majetku, svému zaměstnanci pro jeho soukromou potřebu a na dobu přesahující 30 dní, jedná se o nájem dopravního prostředku ve smyslu čl. 56 odst. 2 směrnice 2006/112.

66. Tento závěr bude také v souladu s účelem směrnice 2008/8, kterým je zdanění v místě skutečné spotřeby<sup>30</sup>. Totiž v případě dopravních prostředků přenechávaných zaměstnancům osoby povinné k dani pro jejich soukromou potřebu je třeba za místo skutečné spotřeby považovat místo bydliště těchto zaměstnanců.

28 – Analogicky v poslední době (tedy na jaře 2020) často využívaný závazek zaměstnance vykonávat práci na dálku z domova nepředstavuje ze strany zaměstnavatele narušení držby nemovitosti, která je bydlištěm zaměstnance.

29 – Obdobně, v kontextu rozdílu mezi právem užívání a nájmem nemovitosti, viz rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 58).

30 – Bod 3 odůvodnění směrnice 2008/8.

67. Navrhuji proto doplnit odpověď na předběžnou otázku o konstatování, že pokud vnitrostátní soud dospěje k závěru, že přenechání vozidla osobou povinnou k dani, které je součástí jejího obchodního majetku, zaměstnanci pro jeho soukromou potřebu na dobu přesahující 30 dní je prováděno za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 a judikatury Soudního dvora týkající se tohoto ustanovení, musí být čl. 56 odst. 2 této směrnice vykládán v tom smyslu, že pojem „nájem dopravního prostředku jiný než krátkodobý“ zahrnuje takovéto přenechání.

## Závěry

68. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji na předběžnou otázku položenou Finanzgericht des Saarlandes (finanční soud pro spolkovou zemi Sársko, Německo) odpovědět takto:

- „1) Článek 2 odst. 1 písm. c) a čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, musí být vykládány v tom smyslu, že přenechání vozidla osobou povinnou k dani, které tvoří součást jejího obchodního majetku, zaměstnanci k použití pro soukromou potřebu, za situace, kdy zaměstnanec za toto přenechání nic nehradí, nevzdává se části odměny ani jiných výhod, které mu náleží od této osoby povinné k dani, ani nevykonává dodatečnou práci z titulu přenechání tohoto vozidla, není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu těchto ustanovení.
- 2) Pokud vnitrostátní soud dospěje k závěru, že přenechání vozidla osobou povinnou k dani, které je součástí jejího obchodního majetku, zaměstnanci pro jeho soukromou potřebu na dobu přesahující 30 dní je prováděno za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 a judikatury Soudního dvora týkající se tohoto ustanovení, musí být čl. 56 odst. 2 této směrnice vykládán v tom smyslu, že pojem „nájem dopravního prostředku jiný než krátkodobý“ zahrnuje takovéto přenechání.“