



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 17. septembra 2020¹

Vec C-288/19

QM
proti
Finanzamt Saarbrücken

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht des Saarlandes (Finančný súd spolkovej krajiny Sársko, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Článok 45 – Miesto poskytovania služieb – Článok 56 – Miesto poskytovania služieb prenájmu dopravných prostriedkov – Prenechanie služobných vozidiel zamestnancom“

Úvod

1. Podlieha dani z pridanej hodnoty (DPH) prenechanie vozidla, ktoré je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu jej zamestnanca? Aké sú prípadné podmienky tohto zdanenia a predstavuje táto transakcia prenájom dopravného prostriedku? Súdny dvor bude mať v tejto veci príležitosť odpovedať na tieto otázky a zároveň spresniť svoju judikatúru týkajúcu sa tak prenechania súčastí majetku podniku zdaniteľnou osobou a poskytovania služieb touto osobou na súkromné účely, ako aj definície služieb prenájmu s ohľadom na túto judikatúru.

Právny rámec

Právo Únie

2. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty², v znení smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008³ (ďalej len „smernica 2006/112“), stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

¹ Jazyk prednesu: poľština.

² Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

³ Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11.

...“

3. Podľa článku 26 ods. 1 tejto smernice:

„1. Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

- a) použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania, ak je DPH za príslušný tovar úplne alebo čiastočne odpočítateľná;
- b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania.“

4. Podľa článku 45 prvej vety tejto smernice:

„Miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. ...“

5. Napokon článok 56 ods. 2 a 3 smernice 2006/112, v znení uplatniteľnom od 1. januára 2013⁴, stanovuje:

„2. Miestom iného ako krátkodobého prenájmu dopravných prostriedkov nezdaniteľnej osobe je miesto, kde je zákazník usadený, má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

...

3. Na účely odsekov 1 a 2 ‚krátkodobý‘ znamená prenechanie dopravných prostriedkov na nepretržité užívanie počas obdobia najviac tridsiatich dní a v prípade plavidiel najviac deväťdesiatich dní.“

Nemecké právo

6. Smernica 2006/112 bola do nemeckého právneho poriadku prebratá ustanoveniami Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“). §3a UStG stanovuje všeobecné pravidlá určenia miesta zdaniteľných transakcií. Podľa výnimky z týchto pravidiel a v súlade s §3f UStG v jeho znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej sa za „miesto poskytovania služieb zdaniteľnou osobou bezodplatne na iné účely ako účely jej podnikania alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov“ považuje miesto, kde táto zdaniteľná osoba vykonáva ekonomickú činnosť.

Skutkové okolnosti, priebeh konania a prejudiciálne otázky

7. QM je spoločnosťou spravujúcou investičné fondy, ktorá má sídlo v Luxembursku. Táto spoločnosť prenechala služobné vozidlá medzi iným dvom zamestnancom s bydliskom v Nemecku. Títo zamestnanci mohli používať tieto vozidlá tak na účely služobné, ako aj súkromné.

8. Jednému z týchto zamestnancov bolo vozidlo prenechané bezodplatne, zatiaľ čo druhý zamestnanec hradil náklady, ktoré mu boli sťahované z jeho odmeny vo výške 5 688 eur ročne.

⁴ Pozri článok 4 smernice 2008/8.

9. QM vykonáva predovšetkým transakcie oslobodené od DPH a túto daň platí v Luxembursku v rámci zjednodušeného daňového režimu. Tento postup neumožňuje odpočet DPH zaplatenej na vstupe z tovarov a služieb nadobudnutých v skorších štádiách obchodovania. QM si konkrétne neuplatnila právo na odpočet DPH zaplatenej za tieto dve vozidlá, ktoré sú predmetom konania vo veci samej.

10. V novembri 2014 sa QM zaregistrovala ako spoločnosť podliehajúca DPH v Nemecku a podala daňové priznania za roky 2013 a 2014, v ktorých uviedla prenechanie dotknutých vozidiel. Na základe týchto daňových priznaní Finanzamt Saarbrücken (Daňový úrad Saarbrücken, Nemecko) vydal daňové výmery. V júli 2015 však QM podala proti týmto rozhodnutiam odvolanie. Toto odvolanie bolo zamietnuté 2. mája 2016.

11. Dňa 2. júna 2016 podala QM žalobu proti tomuto rozhodnutiu na vnútroštátny súd. Tvrdí, že toto prenechanie vozidiel nepodlieha DPH z dôvodu, že nejde o poskytovanie služieb za protihodnotu, v každom prípade nie v celom rozsahu, a že nejde o prenájom dopravných prostriedkov v zmysle článku 56 smernice 2006/112.

12. Za týchto okolností Finanzgericht des Saarlandes (Finančný súd spolkovej krajiny Sársko, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ods. 2 [smernice 2006/112] 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?“

13. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 9. apríla 2019. Písomné pripomienky predložili QM, nemecká vláda, ako aj Európska komisia. Z dôvodu zrušenia pojednávania pre epidémiu Covid-19 účastníci konania odpovedali písomne na doplňujúce otázky Súdneho dvora.

Analýza

Úvodné poznámky

14. Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou snaží zistiť, či pojem „prenájom dopravných prostriedkov nezdaniteľnej osobe“ uvedený v článku 56 ods. 2 smernice 2006/112 zahŕňa bezodplatné prenechanie vozidla zdaniteľnou osobou svojmu zamestnancovi tak na služobné, ako aj na súkromné účely.

15. Ako vyplýva z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, spor vo veci samej sa týka dvoch situácií. V prvom prípade je vozidlo prenechané skutočne bezodplatne, zatiaľ čo v druhom prípade zamestnanec znáša náklady vo výške 5 688 eur ročne, ktoré sú sťahované z jeho odmeny. Zdá sa, že predmetom prejudiciálnej otázky je iba prvá situácia, ale domnievam sa, že vyčerpávajúca a pre vnútroštátny súd užitočná odpoveď vyžaduje analýzu oboch prípadov. Platí to o to viac, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa na jednej strane použitia súčastí majetku podniku zdaniteľnou osobou na iné účely ako účely jej podnikania a na druhej strane definície zmluvy o prenájme môže viesť k rozdielnym posúdeniam.

Bezodplatné prenechanie vozidla zamestnancovi

16. Zdaneniu DPH v zásade podliehajú plnenia za protihodnotu. Odplatný charakter však môže mať formu peňažného plnenia alebo iného protiplnenia.⁵ Pokiaľ ide o vzťah medzi zdaniteľnou osobou a jej zamestnancami, judikatúra Súdneho dvora obsahuje niekoľko záverov, ktoré umožňujú určiť, či plnenie v prospech zamestnanca má odplatný charakter.

17. Na rozdiel od tvrdení nemeckej vlády v jej písomných pripomienkach, z tejto judikatúry celkom jasne vyplýva, že o plnenie za protihodnotu vo vzťahoch medzi zdaniteľnou osobou a jej zamestnancom ide len v prípade, ak zamestnanec zaplatí za tovar alebo službu, alebo sa zriekne časti svojej odmeny, alebo ak určitú časť práce vykonanej týmto zamestnancom možno považovať za „protihodnotu“ tovaru alebo služby získanej od zamestnávateľa.⁶ V tejto súvislosti nie je dôležité, že vnútroštátne právo považuje plnenie, ktoré zamestnávateľ poskytol zamestnancovi, za časť príjmu zamestnanca na účely dane z príjmu.⁷

18. Podobné stanovisko zastával výbor pre DPH vo svojich usmerneniach, ktoré prijal v dokumente H počas svojho 101. zasadnutia z 20. októbra 2014⁸. Tieto usmernenia síce nie sú právne záväzné, potvrdzujú však výklad vyplývajúci z vyššie citovanej judikatúry Súdneho dvora.

19. Ako vyplýva z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zo samotného znenia prejudiciálnej otázky, vnútroštátny súd sa domnieva, že v prejednávanej veci, v každom prípade, pokiaľ ide o jedného zo zamestnancov spoločnosti QM, nie je splnená žiadna z vyššie uvedených podmienok, ktoré umožňujú konštatovať existenciu plnenia za protihodnotu.

20. Nie je teda možné súhlasiť s tvrdením nemeckej vlády, podľa ktorého „treba uznať“, že odmena tohto zamestnanca bola znížená o hodnotu výhody vyplývajúcej z toho, že mu zamestnávateľ prenechal vozidlo.

21. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora odmenu za poskytnutie služieb za protihodnotu predstavuje výlučne odmena skutočne získaná zdaniteľnou osobou, čo predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi týmto poskytnutím služby a získanou odmenou.⁹ Existencia tejto súvislosti medzi prácou vykonanou zamestnancom a výhodou poskytnutou zamestnávateľom by teda mala byť v konkrétnej situácii preukázaná súdom, ktorý vec prejednáva. Nemôže tu ísť o žiadne „uznanie“ alebo domnienku.¹⁰

22. Na základe toho treba konštatovať, že v takej situácii, ako je opísaná v prejudiciálnej otázke, nejde o poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

23. Naproti tomu nemecká vláda uvádza doplňujúce tvrdenie, podľa ktorého odplatný alebo bezodplatný charakter prenechania vozidla zamestnancovi nie je v prejednávanej veci dôležitý, keďže tu treba uplatniť článok 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112. Toto ustanovenie stanovuje, že za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považuje okrem iného aj poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba na osobnú spotrebu svojich zamestnancov. Keďže prenechanie vozidla v takej situácii, o akú ide vo veci samej, je nepopierateľne službou,¹¹ podľa nemeckej vlády musí podliehať DPH pri uplatnení ustanovení článku 2 ods. 1 písm. c) v spojení

5 Pozri najmä rozsudok z 10. januára 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, body 35 a 36).

6 Pozri najmä rozsudky zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, body 15 až 17); z 29. júla 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, body 29 až 31), a z 18. júla 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 30).

7 Rozsudok z 18. júla 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 je k dispozícii na internetovej stránke Komisie.

9 Rozsudok z 10. januára 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, bod 31).

10 Pozri rozsudok z 18. júla 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 30).

11 V zmysle článku 24 ods. 1 smernice 2006/112 „poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru“.

s článkom 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112. Túto službu treba preto kvalifikovať ako „iný ako krátkodobý prenájom dopravného prostriedku“, na základe čoho v súlade s článkom 56 ods. 2 tejto smernice je miestom poskytovania tejto služby miesto, kde má príjemca služby svoje bydlisko. Toto tvrdenie si vyžaduje podrobnejšie preskúmanie.

24. Článok 26 ods. 1 smernice 2006/112 vyžaduje považovať za „poskytovanie služieb za protihodnotu“ dve kategórie situácií. Po prvé použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku, na súkromnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo na iné účely ako účely jej podnikania. To sa však uplatňuje výlučne v prípade, keď je DPH zaplatená na vstupe pri nadobudnutí tohto tovaru odpočítateľná [písm. a)]. Po druhé poskytovanie služieb bezodplatne zdaniteľnou osobou na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo na iné účely ako účely jej podnikania [písm. b)]. V tejto druhej situácii nie je dôležité, či DPH zaplatená pri nadobudnutí tovarov alebo služieb použitých na účely bezodplatného poskytnutia služieb na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov bola, alebo nebola odpočítateľná.

25. Nemecká vláda bez výhrad uznáva, že článok 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 sa uplatňuje na bezodplatné prenechanie vozidla zdaniteľnou osobou svojmu zamestnancovi. Vychádza totiž z predpokladu, že toto prenechanie je službou prenájmu dopravného prostriedku v zmysle článku 56 ods. 2 tejto smernice, ktorej miestom poskytovania (a zdanenia) je miesto, kde má príjemca služby svoje bydlisko. A pokiaľ je táto služba poskytnutá bezodplatne, je to článok 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, ktorý sa musí uplatniť, v súlade s jeho doslovným znením a bez ohľadu na kontext.

26. Toto tvrdenie však znamená zapriať pluh pred voly. Tento výklad vychádzajúci z predpokladu, ktorý by mohol byť nanajvýš jeho následkom, totiž úplne prehliada existenciu článku 26 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, a teda otázku, ktoré z dvoch ustanovení uvedených v tomto odseku [písmeno a) alebo písmeno b)] sa uplatňuje v prípade bezodplatného prenechania vozidla zdaniteľnou osobou svojmu zamestnancovi.

27. Táto otázka nie je jasne upravená smernicou 2006/112. Doslovné znenie týchto ustanovení by mohlo viesť k názoru, že ich pôsobnosť sa prekrýva. Ak teda nie je možné zdaňiť použitie tovaru na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov podľa článku 26 ods. 1 písm. a) tejto smernice, najmä ak tento tovar nezakladá nárok na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, toto použitie je stále možné kvalifikovať za „službu“ a zdaňiť ho na základe článku 26 ods. 1 písm. b) tejto smernice.

28. Podľa mňa by však tento výklad bol v rozpore s cieľom týchto pravidiel a so zásadou daňovej neutrality. V zásade by tiež zbavil zmyslu pravidla stanoveného v článku 26 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

29. Hoci totiž Súdny dvor vo svojej judikatúre nerozhodol o otázke vymedzenia pôsobnosti týchto dvoch ustanovení,¹² rozhodol o ich účele a funkcií.

30. Pokiaľ ide o článok 6 ods. 2 šiestej smernice 77/388/EHS¹³, ktorý má v podstate rovnaký obsah ako článok 26 ods. 1 smernice 2006/112, Súdny dvor rozhodol, že jeho cieľom je zabezpečiť rovnosť zaobchádzania medzi zdaniteľnými osobami a spotrebiteľmi. Toto ustanovenie sa snaží zabrániť nezdaneniu tovaru tvoriaceho súčasť majetku podniku používaného na osobnú spotrebu a bezodplatného poskytnutia služieb zdaniteľnou osobou na osobnú spotrebu.¹⁴

¹² Možno mať dokonca dojem, že sa úmyselne vyhol rozhodnutiu o tejto otázke (pozri rozsudok zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, bod 20).

¹³ Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Táto smernica bola zrušená a nahradená smernicou 2006/112.

¹⁴ Rozsudok zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 25).

31. Pokiaľ ide predovšetkým o článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388 [dnes článok 26 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112], Súdny dvor rozhodol, že vzhľadom na to, že má za cieľ zabrániť nezdaneniu tovaru tvoriaceho súčasť majetku podniku zdaniteľnej osoby a používaného na súkromnú spotrebu, toto ustanovenie vyžaduje, aby sa takéto použitie považovalo za poskytnutie služby za protihodnotu podliehajúce zdaneniu len v prípade, ak zdaniteľná osoba mala nárok na odpočet dane zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí tohto tovaru. Naproti tomu zdanenie použitia tovaru na osobnú spotrebu, ktorý síce je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, ale ktorý pri jeho nadobudnutí nezaložil právo zdaniteľnej osoby na odpočet dane zaplatenej na vstupe, by predstavovalo dvojité zdanenie, ktoré odporuje zásade daňovej neutrality.¹⁵ V tejto súvislosti nie je dôležitý dôvod, pre ktorý si zdaniteľná osoba nemohla uplatniť právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe za tento tovar.¹⁶

32. V rovnakej situácii sa nachádza zdaniteľná osoba, ktorá tak ako QM vykonáva výlučne činnosti oslobodené od dane a ktorá si nemôže odpočítať daň zaplatenú na vstupe pri nadobudnutí tovarov a služieb na účely svojej činnosti. Z hľadiska systému DPH sa táto zdaniteľná osoba nachádza v obdobnej situácii ako spotrebiteľ, teda znáša bremeno DPH zaplatenej na vstupe v skorších štádiách obchodovania.

33. V dôsledku toho by uplatnenie článku 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 v situácii, keď táto zdaniteľná osoba používa bezodplatne na súkromnú spotrebu tovar, ktorý je súčasťou majetku jej podniku, predstavovalo obchádzanie obmedzenia stanoveného v bode a) daného ustanovenia, podľa ktorého sa za zdaniteľnú službu považuje len použitie tovarov na súkromnú spotrebu, ktorých nadobudnutie založilo pre zdaniteľnú osobu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Znamenalo by to dvojité zdanenie týchto tovarov, a teda porušenie zásady daňovej neutrality.

34. Nebolo by to ani zlučiteľné s cieľom článku 26 ods. 1 smernice 2006/112, ktorým je podľa vyššie citovanej judikatúry Súdneho dvora zabrániť nezdaneniu dodaných tovarov a poskytnutých služieb na súkromnú spotrebu a zabezpečiť rovnosť zaobchádzania medzi spotrebiteľmi a zdaniteľnými osobami. V situácii, keď si zdaniteľná osoba neuplatnila právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí tovaru, totiž transakcia nadobudnutia tovaru je a ostáva zdaniteľná a samotná zdaniteľná osoba sa z hľadiska DPH nachádza v rovnakej situácii ako spotrebiteľ.

35. Z tohto dôvodu sa domnievam, že článok 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 treba vykladať v tom zmysle, že sa netýka služieb spočívajúcich v tom, že zdaniteľná osoba prenechá tovar, ktorý tvorí súčasť majetku jej podniku, na súkromné účely alebo na iné účely ako účely jej podnikania. Je to totiž bod a) tohto ustanovenia, ktorý sa uplatňuje na tieto služby, podľa ktorého takéto prenechanie predstavuje poskytovanie služby za protihodnotu, ale len v prípade, ak si zdaniteľná osoba uplatnila právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí tohto tovaru.

36. Domnievam sa teda, na rozdiel od stanoviska zastávaného nemeckou vládou, že pokiaľ zdaniteľná osoba prenechá svojmu zamestnancovi vozidlo, ktoré je súčasťou majetku jej podniku, za ktoré tento zamestnanec neznesá náklady, nezrieka sa časti svojej odmeny alebo iných výhod, na ktoré má nárok od zdaniteľnej osoby, ani nevykonáva dodatočnú prácu priamo súvisiacu s prenechaním tohto vozidla, toto prenechanie nemôže byť považované za poskytovanie služieb za protihodnotu ani na základe článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112, ani na základe článku 26 ods. 1 písm. b) tejto smernice. V dôsledku toho je otázka o uplatnení článku 56 ods. 2 tejto smernice bezpredmetná.

15 Rozsudok z 25. mája 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, body 8 a 9).

16 Môže to byť napríklad vtedy, keď nadobudol tovar od nezdaniteľnej osoby (pozri rozsudok z 27. júna 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, bod 9).

37. Navrhujem preto odpovedať na prejudiciálnu otázku tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 treba vykladať v tom zmysle, že prenechanie vozidla zdaniteľnou osobou, ktoré je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, jej zamestnancovi na súkromné účely, pokiaľ zaň tento zamestnanec neznáša náklady, nezrieľa sa časti svojej odmeny alebo iných výhod, na ktoré má nárok od zdaniteľnej osoby, ani nevykonáva dodatočnú prácu z dôvodu prenechania tohto vozidla, nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle týchto ustanovení.

Prenechanie vozidla zamestnancovi za protihodnotu

38. Ako som už uviedol, hoci sa prejudiciálna otázka priamo týka iba prípadu bezodplatného prenechania vozidla zamestnancovi, konanie pred vnútroštátnym súdom sa týka dvoch situácií, pričom v druhej situácii zamestnanec znáša za prenechané vozidlo náklady, ktoré sú sťahované z jeho odmeny. Na účely poskytnutia vyčerpávajúcej odpovede vnútroštátnemu súdu treba podľa mňa analyzovať aj túto druhú situáciu.

39. Pokiaľ zamestnanec zdaniteľnej osoby znáša náklady za to, že mu táto zdaniteľná osoba prenechala vozidlo na súkromné účely, domnievam sa, že ide o poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112. Nie je tu preto potrebné odvolávať sa na článok 26 ods. 1 písm. a) tejto smernice. Podľa mňa sa toto druhé ustanovenie vzťahuje na situáciu, v ktorej je tovar, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, prenechaný bezodplatne.

40. To má dva následky. Po prvé obmedzenie stanovené v článku 26 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, ktorý stanovuje, že toto ustanovenie sa vzťahuje iba na tovar, ktorého nadobudnutie zakladá právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, sa neuplatňuje. Pokiaľ zdaniteľná osoba prenechá svojmu zamestnancovi tovar, napríklad vozidlo, ktoré je súčasťou majetku jej podniku a urobí tak v rámci pracovnoprávneho vzťahu, podľa mňa sa treba domnievať, že koná v postavení zdaniteľnej osoby. Táto transakcia teda v zásade podlieha DPH. Zdaniteľnej osobe zároveň v zásade vznikne právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí tohto tovaru a v prípade, keď tak ako QM nevykonáva činnosť zdaniteľnú v dotknutom členskom štáte, právo na jej vrátenie.

41. Po druhé v takejto situácii treba v zásade za základ dane považovať sumu, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získa od svojho zamestnanca z dôvodu prenechania tovaru, a nie náklady za nadobudnutie tovaru, ako sa to robí v prípade bezodplatného prenechania tovaru.

42. Samozrejme, príslušné vnútroštátne orgány budú musieť určiť, či náklady znášané zamestnancom predstavujú skutočne platbu za prenechanie tovaru. Spoločný systém DPH totiž nemá za cieľ zdaňovať všetky finančné toky. Zdaneniu podliehajú transakcie, teda dodania tovaru a poskytnutia služieb za protihodnotu. Finančné toky súvisiace s týmito transakciami predstavujú iba základ zdanenia týchto transakcií, pretože sa predpokladá, že odrážajú ich hodnotu. Tieto finančné toky však musia mať povahu rovnocennej protihodnoty na účely toho, aby transakcie, ku ktorým sa tieto toky viažu, mohli byť kvalifikované ako „poskytovanie služieb za protihodnotu“ v zmysle článku 2 smernice 2006/112.¹⁷

43. QM v prejednávanej veci v odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedla, že dotknutý zamestnanec znáša časť nákladov za prenechanie vozidla z dôvodu, že náklady na nadobudnutie (*leasing*) vozidla spoločnosťou QM prevyšujú sumu stanovenú na tento účel v rozpočte tejto spoločnosti. Zamestnanec teda vyrovnáva tento rozdiel. Podľa môjho názoru existujú pochybnosti o tom, či v takejto situácii dochádza k výmene vzájomných a rovnocenných plnení a či platba prijatá poskytovateľom služby skutočne odráža hodnotu služby poskytnutej príjemcovi v zmysle vyššie citovanej judikatúry Súdneho dvora. Vyvrátenie týchto pochybností však vyžaduje analýzu právneho vzťahu medzi zdaniteľnou osobou a jej zamestnancom, ktorú prislúcha vykonať vnútroštátnemu súdu.

¹⁷ Pozri *mutatis mutandis* rozsudok z 10. januára 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, bod 31 a citovaná judikatúra).

44. Pokiaľ vnútroštátny súd dospeje k záveru, že prenechanie dopravného prostriedku zamestnancovi, ktoré je sporné v konaní vo veci samej, bolo vykonané za protihodnotu v zmysle ustanovení v oblasti DPH, kladie sa otázka určenia miesta poskytovania tejto služby. V zásade vzhľadom na to, že zamestnanec zdaniteľnej osoby nie je vo všeobecnosti zdaniteľnou osobou, je to nevyhnutne článok 45 smernice 2006/112, ktorý tu treba uplatniť, podľa ktorého miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ zriadené svoje sídlo, kde vykonáva svoju ekonomickú činnosť alebo kde má svoje bydlisko. Pokiaľ sa však prenechanie týka dopravného prostriedku, kladie sa otázka, či toto prenechanie možno kvalifikovať za „iný ako krátkodobý prenájom“ v zmysle článku 56 ods. 2 tejto smernice. V takom prípade by totiž miestom poskytovania služieb bolo bydlisko zamestnanca ako príjemcu služby.

45. Smernica 2006/112 nedefinuje pojem „služba prenájmu“. V tejto súvislosti ani neodkazuje na vnútroštátne právo členských štátov, na základe čoho tento výraz treba vykladať ako autonómny pojem práva Únie.

46. Naproti tomu sa Súdny dvor vyjadril k významu tohto pojmu. Táto judikatúra sa síce týka prenájmu nehnuteľností v rámci oslobodenia tejto činnosti od DPH, ale domnievam sa, že je možné uplatniť ju aj na prenájom hnutelných vecí, vrátane vozidiel. Rámec definovaný Súdnym dvorom pre pojem „prenájom“ totiž neprekračuje význam, ktorý sa vo všeobecnosti priznáva tomuto výrazu v právnom jazyku.

47. V súlade s touto judikatúrou musia byť na účely konštatovania existencie služby prenájmu splnené všetky podmienky tejto transakcie, a to, že vlastník nehnuteľnosti postúpil nájomcovi za nájomné a na dojednanú dobu právo užívať predmet prenájmu a vylúčiť z tohto práva iné osoby.¹⁸ V tejto súvislosti treba preskúmať, či sú tieto podmienky splnené v prípade, keď zdaniteľná osoba prenechala svojmu zamestnancovi za protihodnotu a na osobnú spotrebu vozidlo, ktoré je súčasťou majetku jej podniku.

48. Na úvod treba uviesť, že hoci Súdny dvor v rozsudku *Medicom a Maison Patrice Alard*¹⁹ hovorí o vlastníkovi predmetu prenájmu, treba pod tým rozumieť každého prenajímateľa. Okolnosť, že QM nie je vlastníkom, ale leasingovým nájomcom vozidla, ktoré je predmetom sporu vo veci samej, nebráni tomu, aby bolo možné domnievať sa, že prenechanie tohto vozidla touto spoločnosťou je zmluvou o prenájme.

49. Okrem toho v situácii, v ktorej ide o prenechanie vozidla za protihodnotu, sa podľa mňa treba v zásade domnievať, že podmienka týkajúca sa platby nájomného je splnená.

50. Pokiaľ ide o dobu trvania prenájmu, nedomnievam sa, že táto doba musí byť určená konkrétnym dátumom alebo určitým počtom časových jednotiek (dní, mesiacov alebo rokov). Doba trvania zmluvy o prenájme môže byť tiež definovaná určitou udalosťou alebo podmienkou, napríklad trvaním pracovnoprávneho vzťahu dotknutého zamestnanca alebo dobou platnosti leasingovej zmluvy voči zdaniteľnej osobe.²⁰ V právnych tradíciách členských štátov sa vo všeobecnosti navyše neuznáva, že zmluva o prenájme musí byť uzavretá na dobu určitú; zmluva môže tiež zaväzovať na dobu neurčitú²¹ s možnosťou zmluvných strán vypovedať zmluvu, napríklad v prípade skončenia pracovnoprávneho vzťahu.

18 Pozri rozsudok z 18. júla 2013, *Medicom a Maison Patrice Alard* (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 26).

19 Rozsudok z 18. júla 2013 (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Podobné riešenia sa vyskytujú aj v iných oblastiach než v pracovnoprávnych vzťahoch. Je napríklad bežné prenájať si dekodér na dobu platnosti zmluvy o dodávke televízneho signálu cez kábel alebo satelit.

21 Pozri najmä článok 659 poľského Občianskeho zákonníka.

51. Tieto spôsoby určenia doby trvania prenájmu spĺňajú podľa mňa podmienku „dojednanej doby“. Táto podmienka má totiž za jediný cieľ odlíšiť prenájom od prevodu vlastníckeho práva alebo iných obdobných vecných práv. Naproti tomu z hľadiska systému DPH táto podmienka smeruje k rozlíšeniu medzi poskytovaním služieb a dodávkou tovarov.

52. Na rozdiel od stanoviska zastávaného spoločnosťou QM v jej pripomienkach si teda nemyslím, že skutočnosť, že prenechanie vozidla zamestnancovi je obmedzené na dobu trvania pracovnoprávneho vzťahu, bráni tomu, aby sa toto prenechanie mohlo považovať za poskytnutie služby prenájmu.

53. Samozrejme je dôležité vedieť, či predpokladaná doba používania vozidla presahuje, alebo nepresahuje 30 dní vzhľadom na to, že od tejto doby závisí uplatnenie článku 56 odseku 1 alebo odseku 2 smernice 2006/112 a na základe toho miesto prípadného zdanenia transakcie. Okrem toho treba podľa mňa zmluvu uzavretú na dobu neurčitú považovať za zmluvu uzavretú na dobu presahujúcu 30 dní.

54. Napokon podmienka užívania s vylúčením iných osôb je vlastnosťou, ktorá sa všeobecne spája s vlastníckym právom a s niektorými inými vecnými právami. Vyplýva z účinku *erga omnes* týchto vecných práv.

55. Súdny dvor považoval túto podmienku za nevyhnutnú vlastnosť prenájmu v zmysle ustanovení v oblasti DPH po prvýkrát v rozsudku zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506). Táto vec sa týkala otázky, či oslobodenie „prenajímania nehnuteľného majetku s výnimkou“ od DPH stanovené v článku 13 časti B prvom odseku písm. b) siedmej smernice 77/388²² zahŕňa právo užívania (*ususfructus*) nehnuteľnosti. Táto otázka bola vznesená v kontexte predchádzania zneužívaniu pozostávajúcim vo fiktívnom preukázaní tohto práva s cieľom neoprávneného získania práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe za výstavbu predmetnej nehnuteľnosti.²³

56. Generálny advokát Jacobs za týchto okolností konštatoval, že zmluva o prenájme je charakterizovaná okrem iného skutočnosťou, že nájomca získa právo používať predmet nájmu, ako keby bol jeho vlastníkom, a právo vylúčiť z používania alebo povoliť ho (v prípade nehnuteľnosti) iným osobám.²⁴ Generálny advokát Jacobs sa v tomto smere zdá sa inšpiroval významom pojmu *leasing* použitého tiež v uvedenom ustanovení smernice, ktorý v anglosaskom práve môže označovať aj práva obdobne obmedzeným vecným právam v systémoch občianskeho práva.²⁵

57. Súdny dvor sa vo vyššie citovanom rozsudku vyjadril iným spôsobom, konštatujúc, že podstatnou vlastnosťou takejto transakcie, ktorú má spoločnú s *prenájmom*, je prenechanie práva dotknutej osobe po dohodnutú dobu a za odplatu užívať nehnuteľnosť tak, akoby bola jej vlastníkom, s *vylúčením akejkoľvek inej osoby z výkonu takéhoto práva*.²⁶

58. Súdny dvor po prvé týmto spôsobom charakterizoval vecné právo užívania, pripomínajúc iba mimochodom, že tieto znaky charakterizujú zmluvu o prenájme. Po druhé vylúčenie iných osôb sa podľa Súdneho dvora týka práva užívať vec ako vlastník, a nie akýchkoľvek iných aktov, ktoré súvisia s predmetom práva užívania (a prípadne prenájmu).

22 V súčasnosti sa toto pravidlo nachádza v článku 135 ods. 1 písm. l) smernice 2006/112.

23 Pozri rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 31).

24 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, body 79 a 84).

25 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, body 60 a 74).

26 Rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 55).

59. Súdny dvor až v následných rozsudkoch spojil túto podmienku priamo so zmluvou o prenájme v zmysle ustanovení v oblasti oslobodenia od DPH, pričom podstatne zjednodušil formuláciu uvedenú v rozsudku zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506). V súlade s touto novou formuláciou prenájom nehnutelnosti v zmysle ustanovení v oblasti oslobodenia od DPH pozostáva hlavne v skutočnosti, že majiteľ nehnuteľnosti prevedie na nájomcu za nájomné a na dojednanú dobu právo užívať svoju nehnuteľnosť a vylúčiť z tohto práva inú osobu.²⁷

60. Nemyslím si však, že Súdny dvor chcel týmto spôsobom stanoviť mimoriadne vysoké požiadavky pre zmluvu o prenájme v zmysle ustanovení v oblasti DPH. Tieto požiadavky nejdú nad rámec práva nájomcu obvykle uznaného v tomto type zmluvy užívať predmet prenájmu a byť chránený proti zásahom do tohto práva (a do jeho výkonu) zo strany tretej neoprávnenej osoby. Naproti tomu nevyklučuje to práva priznané vlastníčkovi predmetu prenájmu (alebo v širšom zmysle prenajímateľovi), či už na základe zákona, alebo zmluvy uzavretej medzi zmluvnými stranami. Nevyklučuje to zároveň, že nájomca môže mať povinnosti určené voči predmetu prenájmu, ktoré mu vyplývajú z iného právneho základu, napríklad z pracovnoprávneho vzťahu, ktorý ho viaže k prenajímateľovi.

61. Aj keď som teda naklonený uznať, ako som už uviedol, že vyššie citovaná judikatúra sa môže uplatniť aj na výklad pojmu „prenájom dopravných prostriedkov“ v zmysle článku 56 smernice 2006/112, nesúhlasím však s tvrdením spoločnosti QM, podľa ktorého kritériá vyplývajúce z tejto judikatúry a predovšetkým kritérium užívania predmetu prenájmu s vylúčením iných osôb bránia uznať existenciu zmluvy o prenájme v prípade prenechania vozidla zamestnancovi v takej situácii, o akú ide v konaní vo veci samej.

62. QM najmä tvrdí, že vzhľadom na to, že prenechanie vozidla slúži tiež na služobné účely, zamestnanec ho nepoužíva s vylúčením iných osôb, keďže používanie vozidla *zamestnancom na služobné účely* (rozumej v záujme zamestnávateľa) v skutočnosti znamená jeho používanie *zamestnávateľom*.

63. S týmto tvrdením nemožno súhlasiť. Okolnosť, že možnosť používať vozidlo uľahčuje zamestnancovi splnenie jeho pracovných povinností a že to bolo okrem iného cieľom prenechania tohto vozidla zamestnancovi zamestnávateľom, nemení nič na skutočnosti, že v rámci zmluvy uzavretej so zamestnávateľom zamestnanec disponuje týmto konkrétnym vozidlom na výlučnom základe. Rovnako na tom nič nemení ani skutočnosť, že zamestnávateľ môže dávať zamestnancovi príkazy, ktorých vykonanie vyžaduje použitie vozidla, ktoré mu bolo prenechané.²⁸ Mohlo by to platiť aj v prípade, keby bol zamestnanec vlastníkom tohto vozidla. Naproti tomu neplatilo by to vtedy, ak by zamestnávateľ vlastnil vozový park, ktorý by zamestnanci mohli používať podľa svojich potrieb (a v medziach disponibilít týchto vozidiel), ale žiadne z týchto vozidiel by nebolo trvalo priradené určitému zamestnancovi.

64. Na účely posúdenia existencie prenájmu v zmysle článku 56 smernice 2006/112 je tiež irelevantná okolnosť, že zdaniteľná osoba nepreneháva vozidlo svojmu zamestnancovi na základe samostatnej občianskoprávnej zmluvy, ale na základe pracovnej zmluvy. Systém DPH totiž uznáva funkčnú definíciu plnení a nie definíciu vyplývajúcu z formálneho aspektu plnení. Pokiaľ teda plnenie spĺňa funkčné kritériá prenájmu dopravného prostriedku, nie je podstatné, v akom type zmluvy bolo stanovené.²⁹

27 Pozri rozsudky z 9. októbra 2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, bod 31); z 8. mája 2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, bod 49), a z 18. júla 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 26).

28 Analogicky, povinnosť zamestnanca pracovať na diaľku z bydliska, ktorá je v poslednej dobe často praktizovaná (a to od jari 2020), neznamená, že zamestnávateľ narúša držbu nehnuteľnosti zamestnanca, ktorá je jeho bydliskom.

29 Pozri analogicky v kontexte rozdielov medzi právom užívania a prenájomom nehnuteľnosti rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 58).

65. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že pokiaľ zdaniteľná osoba prenechá bezodplatne vozidlo, ktoré je súčasťou majetku jej podniku, na osobnú spotrebu svojmu zamestnancovi na dobu presahujúcu tridsať dní, uskutočňuje prenájom dopravného prostriedku v zmysle článku 56 smernice 2006/112.

66. Tento záver je tiež v súlade s cieľom smernice 2008/8, ktorým je zdaňovanie v mieste, kde dochádza ku skutočnej spotrebe.³⁰ V prípade dopravných prostriedkov prenechaných zamestnancom zdaniteľnej osoby na súkromné účely treba totiž za miesto skutočnej spotreby považovať miesto, kde majú títo zamestnanci svoje bydlisko.

67. Z tohto dôvodu navrhujem doplniť odpoveď na prejudiciálnu otázku o vyhlásenie, že pokiaľ vnútroštátny súd konštatuje, že prenechanie vozidla zdaniteľnou osobou, ktoré tvorí súčasť majetku podniku tejto osoby, na osobnú spotrebu jej zamestnancovi na obdobie presahujúce tridsať dní, sa uskutočňuje za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 a judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa tohto ustanovenia, článok 56 ods. 2 tejto smernice treba vykladať v tom zmysle, že pojem „iný ako krátkodobý prenájom dopravných prostriedkov“ zahŕňa aj takéto prenechanie.

Návrh

68. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Finanzgericht des Saarlandes (Finančný súd spolkovej krajiny Sársko, Nemecko), takto:

1. Článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 26 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v znení smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, treba vykladať v tom zmysle, že prenechanie vozidla zdaniteľnou osobou, ktoré je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu jej zamestnancovi, pokiaľ zaň tento zamestnanec neznáša náklady, nezrieka sa časti svojej odmeny alebo iných výhod, na ktoré má nárok od zdaniteľnej osoby, ani nevykonáva dodatočnú prácu z dôvodu prenechania tohto vozidla, nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle týchto ustanovení.
2. Pokiaľ vnútroštátny súd konštatuje, že prenechanie vozidla zdaniteľnou osobou, ktoré tvorí súčasť majetku podniku tejto osoby, na osobnú spotrebu jej zamestnancovi na obdobie presahujúce tridsať dní, sa uskutočňuje za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 a judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa tohto ustanovenia, článok 56 ods. 2 tejto smernice treba vykladať v tom zmysle, že pojem „iný ako krátkodobý prenájom dopravných prostriedkov“ zahŕňa aj takéto prenechanie.

³⁰ Odôvodnenie 3 smernice 2008/8.