



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
MACIEJA SZPUNARJA,  
predstavljeni 17. septembra 2020<sup>1</sup>

**Zadeva C-288/19**

**QM  
proti  
Finanzamt Saarbrücken**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht des Saarlandes (finančno sodišče za deželo Posarje, Nemčija))

Predhodno odločanje – Obdavčitev – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(c) – Storitve, opravljene za plačilo – Člen 45 – Kraj opravljanja storitev – Člen 56 – Kraj opravljanja storitev dajanja prevoznih sredstev v najem – Dajanje službenih vozil v uporabo zaposlenim

### Uvod

1. Ali je treba v primeru, ko davčni zavezanec da za zasebne namene svojemu zaposlenemu v uporabo vozilo, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, obračunati davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV)? Kakšni so morebitni pogoji za takšno obdavčitev in ali je to ravnanje transakcija dajanja prevoznega sredstva v najem? Sodišče bo v tej zadevi lahko odgovorilo na ta vprašanja in hkrati razjasnilo svojo sodno prakso tako glede primerov, ko davčni zavezanci dajo poslovna sredstva svojih podjetij na voljo in opravljajo storitve za zasebne namene, kot tudi glede opredelitve storitve dajanja v najem z vidika te sodne prakse.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

2. Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost<sup>2</sup>, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008<sup>3</sup> (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: poljščina.

<sup>2</sup> UL 2006, L 347, str. 1.

<sup>3</sup> UL 2008, L 44, str. 11.

[...]“.

3. Člen 26(1) navedene direktive določa:

„1. Vsaka od naslednjih transakcij še šteje za opravljanje storitev za plačilo:

- (a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV;
- (b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

4. Člen 45, prvi stavek, navedene direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. [...]“.

5. Končno, člen 56(2) in (3) Direktive 2006/112 v različici, ki se uporablja od 1. januarja 2013<sup>4</sup>, določa:

„2. Kraj dajanja v najem, razen kratkoročnega najema, prevoznih sredstev osebi, ki ni davčni zavezanec, je kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

[...]

3. Za namene odstavkov 1 in 2 ‚kratkoročni najem‘ pomeni stalno posest ali uporabo prevoznega sredstva v obdobju, ki ni daljše od trideset dni in v primeru plovil, v obdobju, ki ni daljše od devetdeset dni.“

### ***Nemško pravo***

6. Direktiva 2006/112 je bila v nemško pravo prenesena z določbami Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG). Člen 3a UStG določa splošna pravila za določitev kraja obdavčljivih transakcij. Z odstopanjem od teh določb se v skladu s členom 3(f) UStG v različici, ki velja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, za kraj opravljanja storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za namene, ki niso povezani z dejavnostjo družbe, ali za zasebne potrebe zaposlenih šteje kraj, kjer ta davčni zavezanec opravlja gospodarsko dejavnost.

### **Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje**

7. Družba QM je družba za upravljanje investicijskih skladov s sedežem v Luksemburgu. Službeni vozili je med drugim dala v uporabo dvema zaposlenima s prebivališčem v Nemčiji. Ti vozili sta lahko uporabljala tako za poslovne kot tudi zasebne namene.

8. Enemu zaposlenemu je bilo vozilo dano v uporabo brezplačno, drugi zaposleni pa je moral letno plačevati strošek 5688 EUR, ki je bil odštet od njegove plače.

<sup>4</sup> Glej člen 4 Direktive 2008/8.

9. Družba QM pretežno opravlja transakcije, oproščene DDV, plača ga pa v Luksemburgu po poenostavljenem sistemu. Ta sistem ne omogoča odbitka vstopnega DDV za blago in storitve, kupljene v zgodnejši fazi prometa. Družba QM zlasti ni imela pravice do odbitka vstopnega davka za vozili, ki sta obravnavani v postopku v glavni stvari.

10. Novembra 2014 se je družba QM v Nemčiji registrirala kot davčni zavezanec za plačilo DDV in predložila davčna obračuna za leti 2013 in 2014, v kateri je vključila dajanje navedenih vozil v uporabo. Na podlagi teh obračunov je Finanzamt Saarbrücken (davčni organ v Saarbrücknu, Nemčija) izdal davčni odločbi. Družba QM je julija 2015 zoper ti odločbi vložila pritožbo. Ta pritožba je bila 2. maja 2016 zavrnjena.

11. Družba QM je 2. junija 2016 pri predložitvenem sodišču zoper to odločbo vložila tožbo. Trdi, da dajanje zadevnih vozil v uporabo ni predmet obdavčitve, saj to ni odplačna storitev ali vsaj ne v celoti, in da ne pomeni storitve dajanja prevoznega sredstva v najem v smislu člena 56 Direktive 2006/112.

12. V teh okoliščinah je Finanzgericht des Saarlandes (finančno sodišče za deželo Posarje, Nemčija) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„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 (deloma) za njihovo opravljeno delo, 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 bonitetam, tudi ne izbirajo med različnimi bonitetami, ki jih ponuja davčni zavezanec?“

13. Predlog za predhodno odločanje je na Sodišče prispel 9. aprila 2019. Pisno stališče so predložile: družba QM, nemška vlada in Evropska komisija. Po preklicu obravnave zaradi pandemije covid-19 so stranke pisno odgovorile na dodatna vprašanja Sodišča.

## **Analiza**

### ***Uvodne opombe***

14. Predložitveno sodišče želi s predlogom za sprejetje predhodne odločbe ugotoviti, ali pojem „dajanje prevoznih sredstev osebi, ki ni davčni zavezanec, v najem“ iz člena 56(2) Direktive 2006/112 zajema primer, v katerem davčni zavezanec brezplačno da vozilo v uporabo svojemu zaposlenemu za poslovne in zasebne namene.

15. Kot izhaja iz informacij, navedenih v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, se spor v glavni stvari nanaša na dva primera. V enem je vozilo dejansko dano v uporabo brezplačno, v drugem pa zaposleni plačuje znesek 5688 EUR na leto, ki se odšteje od njegove plače. Kot kaže, se besedilo zastavljenega vprašanja nanaša samo na prvi primer, vendar menim, da je za popoln in koristen odgovor predložitvenemu sodišču treba analizirati oba primera. Tako je zlasti zato, ker je mogoče na podlagi sodne prakse Sodišča, ki se nanaša, na eni strani, na uporabo poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca za namene, ki niso povezani z njegovo dejavnostjo, in, na drugi strani, na opredelitev najemne pogodbe, priti do različnih ocen.

### *Neodplačno dajanje vozila v uporabo zaposlenemu*

16. Praviloma so predmet DDV transakcije, opravljene za plačilo. Plačilo je lahko v obliki dajatve v denarju ali druge protidajatve<sup>5</sup>. V zvezi z razmerjem med davčnim zavezancem in njegovimi zaposlenimi ponuja sodna praksa Sodišča številne smernice za določitev, ali je boniteta za zaposlenega odplačna.

17. V nasprotju s trditvijo nemške vlade, vsebovano v njenem pisnem stališču, je iz te sodne prakse povsem jasno, da v odnosih med davčnim zavezancem in njegovimi zaposlenimi pride do odplačne transakcije le, kadar zaposleni plača blago ali storitev, kadar se odreče delu plače ali kadar se lahko določen del njegovega opravljenega dela šteje za protidajatev za blago ali storitev, ki jo je prejel od delodajalca<sup>6</sup>. Pri tem ni pomembno, da se v skladu z nacionalno zakonodajo bonitete, ki jih delodajalec zagotavlja zaposlenemu, štejejo kot del dohodka zaposlenega za namene dohodnine<sup>7</sup>.

18. Podobno stališče je zavzel Odbor za DDV v smernicah, sprejetih na 101. seji 20. oktobra 2014, dokument H<sup>8</sup>. Čeprav te smernice niso zavezujoče, potrjujejo takšno razumevanje zgoraj navedene sodne prakse Sodišča.

19. Kot je razvidno iz informacij, ki jih vsebuje predlog za sprejetje predhodne odločbe, in iz samega vprašanja za predhodno odločanje, po mnenju predložitvenega sodišča v tej zadevi v primeru enega od uslužbencev družbe QM ni izpolnjen nobeden od zgornjih pogojev za ugotovitev obstoja odplačne transakcije.

20. Zato se ni mogoče strinjati s trditvijo nemške vlade, da je „treba priznati“, da se plača tega zaposlenega zmanjša za vrednost bonitete, ki izhaja iz tega, da mu je delodajalec dal vozilo v uporabo.

21. V skladu s sodno prakso Sodišča se za plačilo za odplačno storitev šteje izključno plačilo, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel, pri čemer mora med to storitvijo in prejetim plačilom obstajati neposredna zveza<sup>9</sup>. Zato bi moralo sodišče v obravnavanem primeru ugotoviti obstoj takšne zveze med delom, ki ga opravlja zaposleni, in določeno boniteto s strani delodajalca. Vendar tu ne more biti govora o kakršnem koli „priznanju“ ali domnevi<sup>10</sup>.

22. Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da v položaju, ki je opisan v vprašanju za predhodno odločanje, ne gre za storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112.

23. Po drugi strani pa nemška vlada navaja dodaten argument, da v obravnavanem primeru odplačnost ali neodplačnost dajanja vozila v uporabo zaposlenemu ni pomembna, saj bi se moral tukaj uporabljati člen 26(1)(b) Direktive 2006/112. V skladu s to določbo se za opravljanje storitev za plačilo šteje tudi opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za zasebno rabo svojih zaposlenih. Ker pa je dajanje vozila v uporabo v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, nedvomno storitev<sup>11</sup>, mora biti po mnenju vlade predmet DDV v skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 v povezavi z njenim členom 26(1)(b). To storitev bi bilo treba obravnavati kot storitev dajanja v najem prevoznega sredstva, ki ni kratkoročen najem, zato je v skladu s členom 56(2) te direktive kraj opravljanja te storitve kraj stalnega prebivališča prejemnika. Ta argument zahteva natančnejšo preučitev.

5 Glej zlasti sodbo z dne 10. januarja 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, točki 35 in 36).

6 Glej zlasti sodbe z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točke od 15 do 17); z dne 29. julija 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, točke od 29 do 31), in z dne 18. julija 2013, Medicom in Maison Patrice Alard (C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 30).

7 Sodba z dne 18. julija 2013, Medicom in Maison Patrice Alard (C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 28).

8 Taxud.c.1[2016] 1136484-832 REV; dokument na voljo na spletni strani Komisije.

9 Sodba z dne 10. januarja 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, točka 31).

10 Glej sodbo z dne 18. julija 2013, Medicom in Maison Patrice Alard (C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 30).

11 V skladu s členom 24(1) Direktive 2006/112 opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

24. Člen 26(1) Direktive 2006/112 določa, da se dve kategoriji transakcij štejeta za opravljanje storitev za plačilo. Prvič, uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti. Vendar to velja le za transakcije, pri katerih je bil DDV, plačan ob nakupu tega blaga, odbiten (točka (a)). Drugič, opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti (točka (b)). V drugem primeru ni pomembno, ali je bil davek, plačan ob nakupu blaga ali storitev, ki se uporabljajo za opravljanje neodplačnih storitev za zasebno rabo davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih, odbiten ali ne.

25. Nemška vlada brez razprave sprejema, da se v primeru, ko davčni zavezanec da svojemu zaposlenemu vozilo v brezplačno uporabo, uporablja člen 26(1)(b) Direktive 2006/112. Ta vlada domneva, da je tako dajanje v uporabo storitev dajanja prevoznih sredstev v najem v smislu člena 56(2) te direktive, katere kraj opravljanja (in obdavčitve) je kraj stalnega prebivališča prejemnika storitve. Če pa se storitev opravlja brezplačno, je treba, v skladu z njegovim besedilom, ločenim od konteksta, uporabljati zgoraj navedeni člen 26(1)(b) Direktive 2006/112.

26. Vendar to ni po vrsti, kot so hiše v Trsti. Tako sklepanje, izhajajoče iz domneve, ki bi lahko bila kvečjemu njegov rezultat, popolnoma zanemarja obstoj člena 26(1)(a) Direktive 2006/112 in vprašanje, katera od obeh določb v tem odstavku (točka (a) ali točka (b)) se uporablja v primeru, ko davčni zavezanec svojemu zaposlenemu brezplačno da v uporabo vozilo.

27. To vprašanje ni jasno rešeno z Direktivo 2006/112. Besedilo teh določb bi lahko nakazovalo, da se njuni področji uporabe prekrivata. Če torej uporabe blaga za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ni mogoče obdavčiti v skladu s členom 26(1)(a) te direktive, zlasti kadar za to blago ni obstajala pravica do odbitka vstopnega davka, se lahko ta uporaba vedno šteje za storitev in se obdavči v skladu s členom 26(1)(b) te direktive.

28. Vendar bi bila takšna razlaga po mojem mnenju v neskladju z namenom teh določb in z načelom davčne nevtralnosti. Prav tako ne bi potem imela smisla določba člena 26(1)(a).

29. Čeprav Sodišče v svoji sodni praksi ni rešilo vprašanja o razmejitvi področja uporabe teh dveh določb<sup>12</sup>, se je izreklo o njunem namenu in funkciji.

30. Sodišče je namreč v zvezi s členom 6(2) Šeste direktive 77/388/EGS<sup>13</sup>, katerega besedilo je v bistvu enako besedilu člena 26(1) Direktive 2006/112, odločilo, da je njegov namen zagotoviti enako obravnavanje davčnih zavezancev in potrošnikov. Njen cilj je izogniti se neobdavčitvi blaga, vključenega v poslovna sredstva podjetja, ki se uporablja v zasebne namene, in neodplačnih storitev, ki se opravljajo za zasebne namene<sup>14</sup>.

31. Zlasti v zvezi s členom 6(2)(a) Direktive 77/388 (zdaj člen 26(1)(a) Direktive 2006/112) je Sodišče navedlo, da se v skladu s to določbo, ker je njen namen preprečiti neobdavčitev blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca in se uporablja za zasebne namene, ta uporaba šteje za odplačno storitev in je predmet obdavčitve le, če je davčni zavezanec imel pravico do odbitka vstopnega davka pri nakupu tega blaga. Po drugi strani pa bi obdavčitev zasebne uporabe blaga, ki je

<sup>12</sup> Mogoč je celo vtis, da se mu je namerno izogibalo (glej sodbo z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, točka 20).

<sup>13</sup> Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Direktiva razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/112.

<sup>14</sup> Sodba z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točka 25).

sicer del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, ampak davčnemu zavezancu ne daje pravice do odbitka vstopnega davka pri njegovem nakupu, pomenila dvojno obdavčitev v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti<sup>15</sup>. Ni pomembno, iz katerega razloga davčni zavezanec ni mogel uveljaviti pravice do odbitka vstopnega davka pri nakupu tega blaga<sup>16</sup>.

32. V takšnem položaju je tudi davčni zavezanec, ki tako kot družba QM opravlja samo oproščeno dejavnost ter ni upravičen do odbitka vstopnega davka pri nakupu blaga in storitev za namene te dejavnosti. Z vidika sistema DDV je takšen davčni zavezanec v podobnem položaju kot potrošnik, torej nosi breme DDV, plačanega na zgodnejših stopnjah prometa.

33. V zvezi s tem bi uporaba člena 26(1)(b) Direktive 2006/112 v položaju, v katerem tak davčni zavezanec brezplačno uporablja v zasebne namene blago, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, pomenila izogibanje omejitvi iz točke (a) iste določbe, v skladu s katero gre za obdavčljivo storitev le, ko je za zasebne namene uporabljeno blago, pri nakupu katerega je davčni zavezanec imel pravico do odbitka vstopnega davka. To bi pomenilo dvojno obdavčitev tega blaga in s tem kršitev načela davčne nevtralnosti.

34. To ne bi bilo niti v skladu z namenom člena 26(1) Direktive 2006/112, ki je v skladu z zgoraj navedeno sodno prakso Sodišča izognitev neobdavčitvi blaga in storitev za zasebne namene ter zagotovitev enakega obravnavanja potrošnikov in davčnih zavezancev. V primeru, ko davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka vstopnega davka pri nakupu blaga, nakupna transakcija tega blaga je in ostane obdavčena, sam davčni zavezanec pa je z vidika DDV v istem položaju kot potrošnik.

35. Zato menim, da je treba člen 26(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se točka (b) te določbe ne uporablja za storitve dajanja blaga davčnega zavezanca, ki je del poslovnih sredstev tega davčnega zavezanca, v uporabo za zasebne ali druge namene, ki niso povezani z dejavnostjo njegovega podjetja. Za takšne storitve se uporablja točka (a) iste določbe, v skladu s katero se takšno dajanje v uporabo šteje za storitev, ki je bila opravljena za plačilo, vendar le, če je davčni zavezanec pri nakupu tega blaga imel pravico do odbitka vstopnega davka.

36. Zato v nasprotju s stališčem nemške vlade menim, da kadar davčni zavezanec zaposlenemu da v uporabo vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja in za katero ta zaposleni ne plača niti se ne odpove delu plače ali drugim bonitetam, ki mu jih zagotavlja davčni zavezanec, ali mu ni treba opraviti dodatnega dela, neposredno povezanega z uporabo tega vozila, takega dajanja v uporabo ni mogoče šteti za odplačno storitev niti v skladu s členom 2(1)(c) niti v skladu s členom 26(1)(b) Direktive 2006/112. Vprašanje o uporabi člena 56(2) te direktive je torej odveč.

37. Zato predlagam, naj se na vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 2(1)(c) in člen 26(1)(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da to, da davčni zavezanec da vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja, v uporabo zaposlenemu za zasebne namene, ta zaposleni pa za to ne plača, se ne odpove delu plače ali drugim bonitetam, ki mu jih zagotavlja davčni zavezanec, niti mu ni treba opraviti dodatnega dela zaradi uporabe tega vozila, ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu teh določb.

<sup>15</sup> Sodba z dne 25. maja 1993, Mohnsche (C-193/91, EU:C:1993:203, točki 8 in 9).

<sup>16</sup> Tako je lahko na primer, če je blago kupil od osebe, ki ni davčni zavezanec (glej sodbo z dne 27. junija 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, točka 9).

### ***Odplačno dajanje vozila v uporabo zaposlenemu***

38. Kot sem omenil že na začetku, čeprav se vprašanje za predhodno odločanje izrecno nanaša le na položaj brezplačnega dajanja vozila v uporabo zaposlenemu, postopek pred nacionalnim sodiščem zadeva dva primera, pri čemer v drugem primeru zaposleni za vozilo, ki mu je bilo dano v uporabo, plača nadomestilo, ki se mu odšteje od plače. Za celovit odgovor predložitvenemu sodišču bi bilo treba po mojem mnenju analizirati tudi drugi primer.

39. V primeru, ko zaposleni davčnega zavezanca plača za uporabo vozila, ki mu ga je dal ta davčni zavezanec, za zasebne namene, gre po mojem mnenju za transakcijo opravljanja storitve za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112. Zato se ni treba sklicevati na člen 26(1)(a) te direktive. Ta zadnja določba se po mojem mnenju nanaša na primere, kadar se blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, da na voljo brezplačno.

40. To ima dva učinka. Prvič, ne uporablja se pridržek iz člena 26(1)(a) Direktive 2006/112, v skladu s katerim se ta določba uporablja samo za blago, pri nakupu katerega je davčni zavezanec pridobil pravico do odbitka vstopnega davka. Kadar davčni zavezanec da blago, na primer vozilo, ki je del njegovih poslovnih sredstev, v uporabo svojemu zaposlenemu med delovnim razmerjem, je treba po mojem mnenju šteti, da deluje kot davčni zavezanec. Takšna transakcija je zato načeloma obdavčljiva. Po drugi strani davčni zavezanec praviloma hkrati pridobi pravico do odbitka vstopnega davka, zaračunanega pri nakupu tega blaga, in če, tako kot v primeru družbe QM, v določeni državi članici ne opravlja obdavčljive dejavnosti, pravico do njegovega vračila.

41. Drugič, davčna osnova mora biti v takšnih okoliščinah načeloma znesek, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel od svojega zaposlenega za dajanje blaga v uporabo, in ne, kot je to v praksi pri brezplačnem dajanju blaga v uporabo, strošek nakupa tega blaga.

42. Vsekakor morajo pristojni nacionalni organi ugotoviti, ali je nadomestilo, ki ga plača zaposleni, dejansko plačilo za dajanje blaga v uporabo. Skupni sistem DDV namreč ni namenjen obdavčitvi vseh finančnih tokov. Predmet davka so transakcije, tj. dobave blaga in storitev, opravljene za plačilo. Finančni tokovi, povezani s temi transakcijami, so samo davčna osnova za te transakcije, saj se šteje, da odražajo njihovo vrednost. Da pa se lahko transakcije, s katerimi so povezani ti tokovi, štejejo za odplačne v smislu člena 2 Direktive 2006/112, morajo biti ti tokovi vzajemni in enakovredni<sup>17</sup>.

43. V obravnavanem primeru družba QM v odgovor na vprašanje Sodišča sporoča, da ima zadevni zaposleni delne stroške za dajanje vozila v njegovo uporabo, ker stroški družbe QM v zvezi z nakupom (lizingom) presegajo znesek, predviden v proračunu podjetja za ta namen. Zaposleni to razliko nadomesti. Po mojem mnenju obstaja dvom, ali gre v takšnih razmerah za izmenjavo vzajemnih in enakovrednih dajatev in ali plačilo, ki ga je prejel izvajalec storitve, dejansko odraža vrednost storitve, zagotovljene prejemniku v smislu zgoraj navedene sodne prakse Sodišča. Vendar je za odpravo tega dvoma treba analizirati pravno razmerje med davčnim zavezancem in njegovim zaposlenim, kar je naloga predložitvenega sodišča.

44. Če bi to sodišče ugotovilo, da je bilo prevozno sredstvo zaposlenemu, ki je predmet postopka v glavni stvari, dano v uporabo za plačilo v smislu določb o DDV, se bo postavilo vprašanje določitve kraja opravljanja takšne storitve. Načeloma – ker zaposleni davčnega zavezanca običajno ni davčni zavezanec, bi bilo treba uporabiti člen 45 Direktive 2006/112, v skladu s katerim je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima izvajalec sedež, stalno poslovno enoto ali prebivališče. Če pa se dajanje

<sup>17</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 10. januarja 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, točka 31 in navedena sodna praksa).

v uporabo nanaša na prevozno sredstvo, je treba odgovoriti na vprašanje, ali je takšno dajanje na voljo mogoče šteti za storitev dajanja v najem, ki ni kratkoročen najem, v smislu člena 56(2) te direktive. V takem primeru bi bil kraj opravljanja storitve kraj stalnega prebivališča zaposlenega kot prejemnika storitve.

45. Direktiva 2006/112 ne opredeljuje izraza „storitev dajanja v najem“. V zvezi s tem se niti ne sklicuje na nacionalno pravo držav članic, zato je treba izraz razlagati kot avtonomen pojem prava Evropske unije.

46. Po drugi strani se je Sodišče izreklo o pomenu tega pojma. Čeprav se ta sodna praksa nanaša na dajanje v najem nepremičnin v okviru oprostitve takšne dejavnosti od DDV, menim, da se lahko uporablja tudi za dajanje v najem premičnin, vključno z vozili. Okvir, kot ga je Sodišče opredelilo za pojem „dajanje v najem“, ne presega splošno sprejetega pomena tega izraza v pravnem jeziku.

47. V skladu s to sodno prakso je za ugotovitev obstoja storitve dajanja v najem treba izpolniti vse pogoje za tako transakcijo, torej lastnik predmeta najema najemniku v zameno za plačilo najemnine in za dogovorjeno časovno obdobje dodeli pravico do uporabe predmeta najema z izključitvijo drugih oseb<sup>18</sup>. Zato je treba ugotoviti, ali so izpolnjeni ti pogoji, če davčni zavezanec vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, da za plačilo v uporabo svojemu zaposlenemu za zasebne namene.

48. Na začetku je treba opozoriti, da čeprav Sodišče v sodbi *Medicom in Maison Patrice Alard*<sup>19</sup> omenja lastnika predmeta najema, je treba ta pojem razumeti v smislu vsakega najemodajalca. Dejstvo, da družba QM ni lastnik, temveč lizingojemalec vozila, ki je predmet postopka v glavni stvari, ne izključuje, da se dajanje tega vozila s strani družbe v uporabo šteje za najemno pogodbo.

49. Po mojem mnenju bi torej lahko pogoj za plačilo najemnine v primeru, ko je vozilo dano v uporabo za plačilo, načeloma šteli za izpolnjen.

50. Glede trajanja najema ne menim, da ga je treba določiti z določenim datumom ali določenim številom enot časa (dni, mesecev ali let). Trajanje najemne pogodbe se lahko določi tudi z dogodkom ali pogojem, kot je trajanje delovnega razmerja zaposlenega ali trajanje pogodbe o lizingu vozila, ki jo je sklenil davčni zavezanec<sup>20</sup>. Poleg tega v pravni tradiciji držav članic ni splošno sprejeto, da bi bilo treba najemno pogodbo skleniti za določeno obdobje; lahko je sklenjena tudi za nedoločen čas<sup>21</sup>, z možnostjo odpovedi, na primer v primeru prenehanja delovnega razmerja.

51. Takšni načini določitve trajanja najema po mojem mnenju izpolnjujejo tudi pogoj „dogovorjenega časa“. Ta pogoj je namenjen le razlikovanju najemne pogodbe od prenosa lastninske pravice ali drugih podobnih stvarnih pravic. Z vidika sistema DDV je ta pogoj namenjen razlikovanju med opravljanjem storitev in dobavo blaga.

52. Zato v nasprotju z mnenjem družbe QM, vsebovanim v njenem stališču, menim, da dejstvo, da je dajanje vozila v uporabo zaposlenemu omejeno s trajanjem delovnega razmerja, ne preprečuje, da bi ga šteli za storitev dajanja v najem.

18 Glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, *Medicom in Maison Patrice Alard* (C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 26).

19 Sodba z dne 18. julija 2013, *Medicom in Maison Patrice Alard* (C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Podobne rešitve najdemo tudi na področjih, ki niso delovna razmerja, na primer običajna praksa najema dekodeerja za čas trajanja pogodbe o zagotavljanju kabelskega ali satelitskega TV signala.

21 Glej na primer člen 659 poljskega civilnega zakonika.



53. Seveda je pomembno, ali predvideno obdobje uporabe vozila s strani strank presega 30 dni ali ne, saj sta od tega odvisna uporaba člena 56(1) ali (2) Direktive 2006/112 in s tem kraj možne obdavčitve transakcije. Po mojem mnenju bi bilo treba pogodbo, sklenjeno za nedoločen čas, šteti za sklenjeno za obdobje, daljše od 30 dni.

54. Glede pogoja izključne uporabe je to značilnost, ki je običajno povezana z lastninsko pravico in nekaterimi drugimi stvarnimi pravicami. Izhaja iz učinka *erga omnes* teh stvarnih pravic.

55. Sodišče je prvič odločilo, da je ta pogoj nepogrešljiv element transakcije dajanja v najem v smislu predpisov o DDV v sodbi z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506). V navedeni zadevi je bilo vprašanje, ali oprostitev davka za „lizing ali dajanje v najem nepremičnin“, določena v členu 13, del B, prvi odstavek, točka (b), Direktive 77/388<sup>22</sup>, vključuje ustanovitev pravice užitka (*usus fructus*) na nepremičnini. To vprašanje je bilo postavljeno v okviru preprečevanja zlorabe v obliki umetnega ustanavljanja takšne pravice, da bi pridobili neupravičeno pravico do odbitka vstopnega davka za dobavo zadevne nepremičnine<sup>23</sup>.

56. Generalni pravobranilec F. G. Jacobs je v teh okoliščinah ugotovil, da je za najemno pogodbo med drugim značilno dejstvo, da najemnik pridobi pravico, da predmet najema uporablja, kot da je njegov lastnik, in do izključitve ali sprejema drugih oseb na njej (v primeru nepremičnine)<sup>24</sup>. Kaže, da se je generalni pravobranilec F. G. Jacobs zgledoval po pomenu izraza „lizing“, ki se uporablja tudi v obravnavani določbi navedene direktive in ki v anglosaksonskem pravu pomeni tudi pravice, ki so podobne omejenim stvarnim pravicam v civilnopravnih sistemih<sup>25</sup>.

57. Sodišče se je v zgoraj navedeni sodbi izrazilo nekoliko drugače, in sicer da je temeljna značilnost transakcije za ustanovitev stvarne pravice užitka na nepremičnini, *ki je tej transakciji skupna z najemno pogodbo*, ta, da se zadevni osebi za dogovorjeno obdobje in za plačilo podeli pravica do uporabe nepremičnine, kot da bi bila njen lastnik, in *do izključitve katere koli druge osebe iz te pravice*<sup>26</sup>.

58. Kot je razvidno, prvič, je Sodišče na ta način opredelilo stvarno pravico užitka in ob tem omenilo, da ima najemna pogodba podobne lastnosti. Drugič, po mnenju Sodišča se izključitev drugih oseb nanaša na pravico do uporabe stvari kot lastnik in ne na vsa druga ravnanja, povezana s predmetom pravice užitka (in morebiti najema).

59. Šele v poznejših sodbah je Sodišče ta pogoj navezalo neposredno na najemno pogodbo v smislu določb o oprostitvi DDV, hkrati pa močno poenostavilo formulacijo iz sodbe „Goed Wonen“. V skladu s to novo formulacijo gre pri dajanju nepremičnin v najem v smislu določb o oprostitvi DDV v bistvu za to, da lastnik nepremičnine na najemnika, v zameno za plačilo najemnine in za dogovorjeno časovno obdobje, prenese pravico do uporabe te nepremičnine ob izključitvi drugih oseb<sup>27</sup>.

60. Mislim pa, da Sodišče tukaj ni imelo namena postaviti posebej visokih zahtev za najemno pogodbo v smislu določb o DDV. Te zahteve ne presegajo pravice najemnika, ki je običajno določena v takšnih pogodbah, do uporabe predmeta najema in do zaščite pred poseganjem v to pravico (in njeno izvrševanje) s strani nepooblaščenih tretjih oseb. Vendar to ne izključuje pravic, ki jih ima lastnik

22 Ta norma je zdaj določena v členu 135(1)(l) Direktive 2006/112.

23 Glej sodbo z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, točka 31).

24 Mnenje generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, točki 79 in 84).

25 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, točki 60 in 74).

26 Sodba z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, točka 55).

27 Glej sodbe z dne 9. oktobra 2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, točka 31); z dne 8. maja 2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, točka 49), in nazadnje z dne 18. julija 2013, Medicom in Maison Patrice Alard (C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 26).

predmeta najema (ali širše najemodajalec), bodisi na podlagi zakona bodisi na podlagi pogodbe, sklenjene med strankama. Prav tako to ne izključuje dejstva, da ima najemnik lahko določene obveznosti v zvezi s predmetom najema, ki so mu naložene na drugi podlagi, na primer na podlagi delovnega razmerja med njim in najemodajalcem.

61. Čeprav menim, kot sem že omenil, da se lahko zgoraj navedena sodna praksa uporablja tudi za razlago pojma „dajanje prevoznih sredstev v najem“ v smislu člena 56 Direktive 2006/112, se ne strinjam z izjavo družbe QM, v skladu s katero merila, ki izhajajo iz te sodne prakse, zlasti merilo uporabe predmeta najema z izključitvijo drugih oseb, izključujejo ugotovitev obstoja najemne pogodbe v primeru, kadar je vozilo dano v uporabo zaposlenemu, kot je to v postopku v glavni stvari.

62. Ta družba zlasti trdi, da ker je vozilo na voljo tudi za poslovne namene, ga zaposleni ne uporablja z izključitvijo drugih oseb, saj uporaba vozila *s strani zaposlenega za poslovne namene* (implicitno: v interesu delodajalca) dejansko pomeni njegovo uporabo *s strani delodajalca*.

63. S takšno izjavo se ni mogoče strinjati. Okoliščina, da možnost uporabe vozila zaposlenemu olajša opravljanje njegovih poklicnih dolžnosti in da je bil to med drugim namen delodajalca, ki mu je vozilo dal v uporabo, ne spreminja dejstva, da ima na podlagi pogodbe z delodajalcem to vozilo na voljo izključno. Prav tako tega ne spremeni dejstvo, da lahko delodajalec zaposlenemu naloži naloge, za izvajanje katerih je potrebna uporaba vozila, ki mu je bilo dano v uporabo<sup>28</sup>. Enako bi lahko bilo, če bi bil zaposleni lastnik tega vozila. Vendar bi bilo drugače, če bi delodajalec imel vozni park vozil, ki bi jih zaposleni lahko uporabljali po potrebi (in glede na njihovo razpoložljivost), vendar nobeno od njih ne bi bilo trajno dodeljeno točno določenemu zaposlenemu.

64. Podobno, za presojo obstoja transakcije dajanja v najem v smislu člena 56 Direktive 2006/112 ni pomembno dejstvo, da davčni zavezanec prepusti vozilo v uporabo zaposlenemu na podlagi pogodbe o zaposlitvi in ne na podlagi ločene civilnopravne pogodbe. V okviru sistema DDV je sprejeta funkcionalna opredelitev transakcij in ne ta, ki izhaja iz njihove formalnopravne oblike. Če transakcija izpolnjuje funkcionalna merila transakcije dajanja prevoznih sredstev v najem, ni pomembno, v katero vrsto pogodbe je bila vključena<sup>29</sup>.

65. Glede na navedeno menim, da če davčni zavezanec da za plačilo v uporabo vozilo, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, za zasebne namene svojemu zaposlenemu za obdobje, daljše od trideset dni, to pomeni dajanje prevoznega sredstva v najem v smislu člena 56(2) Direktive 2006/112.

66. Takšna odločitev bo tudi v skladu s ciljem Direktive 2008/8, ki je obdavčitev v kraju dejanske potrošnje<sup>30</sup>. V primeru prevoznih sredstev, ki so na voljo zaposlenim davčnih zavezancev za zasebne namene, je treba šteti, da je kraj, kjer se storitev dejansko izkoristi, kraj prebivališča teh zaposlenih.

67. Zato predlagam dopolnitev odgovora na vprašanje za predhodno odločanje tako, da če nacionalno sodišče ugotovi, da je davčni zavezanec dal vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja davčnega zavezanca, v uporabo za zasebne namene svojega zaposlenega za obdobje, daljše od trideset dni, proti plačilu v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 in sodne prakse Sodišča v zvezi s to določbo, je treba člen 56(2) te direktive razlagati tako, da pojem „dajanje prevoznega sredstva v najem, ki ni kratkotrajen“, vključuje takšno dajanje vozila v uporabo.

<sup>28</sup> Analogno, obveznost zaposlenega, da dela na daljavo od doma, ki se v zadnjem času (tj. spomladi 2020) pogosto izvaja, ne pomeni, da delodajalec krši posest zaposlenega na nepremičnini, ki je njegovo prebivališče.

<sup>29</sup> Glej po analogiji, glede razlik med pravico užitka in najemom nepremičnin, sodbo z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, točka 58).

<sup>30</sup> Uvodna izjava 3 Direktive 2008/8.

## Predlog

68. Glede na zgoraj navedene preudarke predlagam, da se na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je vložilo Finanzgericht des Saarlandes (finančno sodišče za deželo Posarje, Nemčija), odgovori:

1. Člen 2(1)(c) in člen 26(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da to, da davčni zavezanec da vozilo, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, v uporabo zaposlenemu za zasebne namene, ta zaposleni pa za to ne plača, se ne odpove delu plače ali drugim bonitetam, ki mu jih zagotavlja davčni zavezanec, niti mu ni treba opraviti dodatnega dela zaradi uporabe tega vozila, ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu teh določb.
2. Če nacionalno sodišče ugotovi, da davčni zavezanec dal vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja tega davčnega zavezanca, v uporabo za zasebne namene svojega zaposlenega za obdobje, daljše od trideset dni, proti plačilu v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 in sodne prakse Sodišča v zvezi s to določbo, je treba člen 56(2) te direktive razlagati tako, da pojem „dajanje prevoznega sredstva v najem, ki ni kratkotrajen“ vključuje takšno dajanje vozila v uporabo.