Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 17. rujna 2020.[1]

Predmet C-288/19

QM
protiv
Finanzamt Saarbrücken

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht des Saarlandes (Financijski sud savezne zemlje Saarske, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Isporuka usluga uz naknadu – Članak 45. – Mjesto pružanja usluga – Članak 56. – Mjesto pružanja usluga najma prijevoznog sredstva – Ustupanje službenih vozila zaposlenicima”

Uvod

1. Podliježe li činjenica da strani porezni obveznik ustupa vozilo koje čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku u privatne svrhe porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV)? Koji su eventualni uvjeti za takvo oporezivanje i može li se takva transakcija smatrati transakcijom najma prijevoznog sredstva? Sud će u ovom predmetu imati priliku odgovoriti na ta pitanja i istodobno pojasniti svoju sudsku praksu u pogledu toga da porezni obveznici stavljaju na raspolaganje dijelove svoje poslovne imovine i toga da porezni obveznici pružaju usluge u privatne svrhe, kao i definiciju usluge najma s obzirom na tu sudsku praksu.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2], kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ od 12. veljače 2008.[3] (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), glasi:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

1 Izvorni jezik: poljski

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 SL 2008., L 44, str. 11. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.)

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…].”

3. U skladu s člankom 26. stavkom 1. navedene direktive:

„1. Svaka od sljedećih transakcija smatra se isporukom usluga uz naknadu:

(a) korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se PDV na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

(b) isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera.”

4. U skladu s člankom 45. prvom rečenicom te direktive:

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. […].”

5. Naposljetku, članak 56. stavci 2. i 3. Direktive 2006/112 u verziji koja se primjenjuje od 1. siječnja 2013.[4] glasi:

„2. Mjesto najma, osim kratkoročnog najma, prijevoznog sredstva osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje korisnik usluge ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište.

[…]

3. Za potrebe stavaka 1. i 2. ‚kratkoročno’ znači stalno posjedovanje ili uporaba prijevoznih sredstava kroz razdoblje od najduže trideset dana, a u slučaju plovila najduže 90 dana.”

Njemačko pravo

6. Direktiva 2006/112 prenesena je u njemačko pravo odredbama Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG). Člankom 3.a UStG-a utvrđuju se opća načela za utvrđivanje mjesta oporezivih transakcija. Odstupajući od tih odredbi, u skladu s člankom 3.f USTG-a, u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, mjestom pružanja usluga koje obavlja porezni obveznik bez naknade u svrhe koje nisu poslovne ili u privatne svrhe zaposlenika smatra se poslovni nastan tog poreznog obveznika.

Činjenice, postupak i prethodno pitanje

7. Društvo QM društvo je za upravljanje investicijskim fondovima sa sjedištem u Luksemburgu. Ustupalo je službena vozila, među ostalim, dvama zaposlenicima s prebivalištem u Njemačkoj. Oni su se navedenim vozilima mogli koristiti u poslovne i privatne svrhe.

8. Jednom od zaposlenika vozilo se ustupalo bez naknade, a drugi je snosio trošak u iznosu od 5688 eura koji mu se godišnje odbijao od plaće.

4 Vidjeti članak 4. Direktive 2008/8.

9. Društvo QM prije svega obavlja transakcije izuzete od PDV-a i obračunava porez u Luksemburgu u okviru pojednostavljenog postupka. U tom postupku nije moguće odbiti PDV obračunan za robu i usluge koje su kupljene u ranijim obrtnim etapama. Konkretno, društvo QM nije ostvarivalo pravo na odbitak pretporeza za dva vozila koja su predmet spora u glavnom postupku.

10. U studenome 2014. društvo QM registriralo se kao porezni obveznik PDV-a u Njemačkoj i podnijelo porezne prijave za 2013. i 2014. u kojima je navelo ustupanje navedenih vozila. Na temelju tih prijava Finanzamt Saarbrücken (Porezna uprava u Saarbrückenu, Njemačka) donio je porezna rješenja. Međutim, u srpnju 2015. društvo QM podnijelo je žalbu protiv tih rješenja. Žalba je odbijena 2. svibnja 2016.

11. Društvo QM protiv te je odluke 2. lipnja 2016. podnijelo tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev. Tvrdi da navedeno ustupanje vozilâ ne podliježe oporezivanju jer to nije usluga uz naknadu, ili barem ne u cijelosti, te da ne predstavlja uslugu najma prijevoznog sredstva u smislu članka 56. Direktive 2006/112.

12. U tim je okolnostima Finanzgericht des Saarlandes (Financijski sud savezne zemlje Saarske, Njemačka) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 56. stavak 2. [Direktive 2006/112] tumačiti na način da pojam ‚najam prijevoznog sredstva osobi koja nije porezni obveznik' znači i ustupanje vozila (službenog vozila) koje pripada poduzeću u vlasništvu poreznog obveznika njegovim zaposlenicima ako zaposlenici za to ne plaćaju naknadu koja im ne pripada za rad, odnosno ne izvršavaju plaćanja, ne koriste dio svoje novčane naknade za to te na temelju sporazuma između stranaka, u skladu s kojim pravo korištenja službenog vozila znači odricanje od drugih pogodnosti, nemaju mogućnost odabira između različitih pogodnosti koje nudi porezni obveznik?"

13. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 9. travnja 2019. Pisana očitovanja podnijeli su društvo QM, njemačka vlada i Europska komisija. Budući da je rasprava otkazana zbog pandemije uzrokovane bolešću COVID-19, stranke su u pisanom obliku odgovorile na dodatna pitanja Suda.

Analiza

Uvodne napomene

14. Sud koji je uputio zahtjev prethodnim pitanjem želi saznati obuhvaća li pojam „najam prijevoznog sredstva osobi koja nije porezni obveznik" iz članka 56. stavka 2. Direktive 2006/112 besplatno stavljanje na raspolaganje vozila poreznog obveznika njegovu zaposleniku u poslovne i privatne svrhe.

15. Kao što to proizlazi iz informacija navedenih u zahtjevu za prethodnu odluku, spor u glavnom postupku odnosi se na dvije situacije. U jednoj od njih ustupanje vozila doista je besplatno, dok u drugoj zaposlenik snosi trošak u iznosu od 5688 eura godišnje koji mu se odbija od plaće. Čini se da se tekst prethodnog pitanja odnosi samo na prvu situaciju, no smatram da za cjelovit i koristan odgovor na pitanje suda koji je uputio zahtjev treba analizirati oba slučaja. Tim više jer sudska praksa Suda koja se odnosi, s jedne strane, na korištenje dijelova poslovne imovine poreznog obveznika u svrhe koje nisu poslovne, i s druge strane, na definiciju ugovora o najmu, može dovesti do različitih ocjena.

Besplatno ustupanje vozila zaposleniku

16. U načelu, PDV-u podliježu transakcije koje se obavljaju uz naplatu. Ta naknada pritom može biti novčana ili druga protučinidba [5]. Kada je riječ o odnosu između poreznog obveznika i njegova osoblja, u sudskoj praksi Suda postoji niz smjernica za utvrđivanje toga je li isporuka usluge zaposleniku obavljena uz naknadu.

17. Suprotno navodima njemačke vlade iz njezinih pisanih očitovanja, iz sudske prakse prilično jasno proizlazi da u odnosima između poreznog obveznika i njegovih zaposlenika do transakcije uz naplatu dolazi samo ako zaposlenik plati za robu ili uslugu, odrekne se dijela plaće ili ako se određeni dio njegova rada može smatrati protučinidbom za robu ili usluge koje je primio od poslodavca [6]. Pritom nije važno to što se, na temelju nacionalnog prava, isporuka usluge poslodavca zaposleniku smatra dijelom dohotka potonjeg zaposlenika u svrhu poreza na dohodak [7].

18. Slično je stajalište zauzeo Odbor za PDV u svojim smjernicama donesenim na 101. sjednici održanoj 20. listopada 2014. u dokumentu H [8]. Iako te smjernice nisu obvezujuće, potvrđuju takvo tumačenje prethodno navedene sudske prakse Suda.

19. Kao što to proizlazi iz informacija iz zahtjeva za prethodnu odluku, kao i iz samog teksta prethodnog pitanja, sud koji je uputio zahtjev smatra da u ovom predmetu, barem u pogledu jednog zaposlenika društva QM, nije ispunjena nijedna od navedenih pretpostavki na temelju koje bi se moglo utvrditi postojanje transakcije uz naplatu.

20. Stoga se ne može prihvatiti tvrdnja njemačke vlade prema kojoj „treba smatrati" da se plaća tog zaposlenika umanjuje za vrijednost koristi koja proizlazi iz toga što mu poslodavac ustupa vozilo.

21. U skladu sa sudskom praksom Suda, naknadom za uslugu koja je isporučena uz naknadu smatra se samo protučinidba koju je porezni obveznik stvarno primio, pri čemu mora postojati izravna veza između te isporuke i primljene protučinidbe [9]. Postojanje takve veze između rada koji obavlja zaposlenik i određene koristi poslodavca trebao bi stoga u konkretnoj situaciji utvrditi sud koji odlučuje o tom predmetu. Međutim, ne može biti riječ ni o kakvom „smatranju" ili pretpostavci [10].

22. Slijedom navedenog, valja utvrditi da u situaciji opisanoj u prethodnom pitanju ne postoji isporuka usluge uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

23. Međutim, njemačka vlada iznosi dodatni argument prema kojem ustupanje vozila zaposleniku uz naknadu ili bez nje u ovom slučaju nije relevantno jer ovdje treba primijeniti članak 26. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112. Tom se odredbom određuje da se isporukom usluga uz naknadu smatra, među ostalim, isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za privatnu upotrebu svojih zaposlenika. Budući da je ustupanje vozila u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku nedvojbeno usluga [11], ta vlada smatra da ga treba oporezivati PDV-om u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 26. stavkom 1. točkom (b). Navedenu uslugu pritom treba smatrati uslugom najma prijevoznog sredstva, osim kratkoročnog najma, pa je u skladu s člankom 56. stavkom 2. te direktive mjesto isporuke te usluge stalna adresa korisnika usluge. Taj argument treba detaljnije razmotriti.

5 Vidjeti osobito presudu od 10. siječnja 2019., A (C-410/17, EU:C:2019:12, t. 35. i 36.).

6 Vidjeti osobito presude od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 15. do 17.); od 29. srpnja 2010., Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, t. 29. do 31.) i od 18. srpnja 2013., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, t. 30.).

7 Presuda od 18. srpnja 2013., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, t. 28.)

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokument dostupan na internetskoj stranici Komisije

9 Presuda od 10. siječnja 2019., A (C-410/17, EU:C:2019:12, t. 31.)

10 Vidjeti presudu od 18. srpnja 2013., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, t. 30.).

11 U skladu s člankom 24. stavkom 1. Direktive 2006/112, isporuka usluga znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

24. U skladu s člankom 26. stavkom 1. Direktive 2006/112, isporukom usluga uz naknadu smatraju se dvije kategorije situacija. Kao prvo, korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili za svrhe koje nisu poslovnog karaktera. Međutim, to se primjenjuje samo ako se PDV koji je plaćen prilikom stjecanja te robe može odbiti (točka (a)). Kao drugo, isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih zaposlenika ili za svrhe koje nisu poslovnog karaktera (točka (b)). U drugoj situaciji nije važno može li se ili ne može odbiti porez koji je plaćen prilikom stjecanja robe ili usluga koje se koriste u svrhu isporuke usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih zaposlenika.

25. Njemačka vlada odlučno tvrdi da se u situaciji u kojoj porezni obveznik besplatno ustupa vozilo svojem zaposleniku primjenjuje članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive 2006/112. Naime, ta vlada polazi od pretpostavke da takvo ustupanje predstavlja uslugu najma prijevoznog sredstva u smislu članka 56. stavka 2. navedene direktive te da je njezino mjesto isporuke (i oporezivanja) stalna adresa korisnika usluge. No ako se ta usluga isporučuje bez naknade, treba primijeniti, u skladu s njegovim doslovnim tekstom izdvojenim iz konteksta, navedeni članak 26. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112.

26. Međutim, to je trčanje pred rudo. Naime, takvim se rasuđivanjem, koje polazi od pretpostavke koja bi u najboljem slučaju mogla biti njezin rezultat, u potpunosti zanemaruje postojanje članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112 i pitanje koja se od dviju odredbi iz tog stavka (točka (a) ili točka (b)) primjenjuje u situaciji u kojoj porezni obveznik besplatno ustupa vozilo svojem zaposleniku.

27. U Direktivi 2006/112 nema jednoznačnog odgovora na to pitanje. Na temelju doslovnog teksta tih odredbi moglo bi se zaključiti da se njihova područja primjene preklapaju. Stoga, ako se korištenje robe u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ne može oporezivati na temelju članka 26. stavka 1. točke (a) navedene direktive, osobito ako se za tu robu ne priznaje pravo na odbitak pretporeza, to se korištenje uvijek može smatrati uslugom i oporezivati na temelju članka 26. stavka 1. točke (b) te direktive.

28. Međutim, smatram da takvo tumačenje ne bi bilo u skladu s ciljem tih odredbi i načelom porezne neutralnosti. Time bi ujedno bespredmetna postala odredba članka 26. stavka 1. točke (a).

29. Naime, iako Sud u svojoj sudskoj praksi nije riješio pitanje razgraničenja područja primjene tih dviju odredbi [12], izjasnio se u pogledu njihova cilja i funkcije.

30. Naime, sud je u pogledu članka 6. stavka 2. Šeste direktive 77/388/EEZ [13], čiji je tekst u biti istovjetan tekstu članka 26. stavka 1. Direktive 2006/112, presudio da je njegov cilj osigurati jednako postupanje prema poreznim obveznicima i potrošačima. Riječ je o izbjegavanju neoporezivanja robe koja čini dio poslovne imovine i koristi se u privatne svrhe te usluga koje se besplatno pružaju u privatne svrhe [14].

31. Konkretno, Sud je u pogledu članka 6. stavka 2. točke (a) Direktive 77/388 (sada članak 26. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/112) utvrdio da, s obzirom na to da se njime želi izbjeći neoporezivanje robe koja čini dio poslovne imovine poreznog obveznika i koristi se u privatne svrhe, ta odredba zahtijeva da se takvo korištenje smatra uslugom uz naknadu i da se oporezuje samo ako je porezni obveznik iskoristio pravo na odbitak pretporeza plaćenog prilikom stjecanja te robe. Međutim,

12 Može se čak steći dojam da je namjerno izbjegavao odlučiti o tom pitanju (vidjeti presudu od 16. listopada 1997., Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, t. 20.).

13 Direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) Direktiva je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 2006/112/EZ.

14 Presuda od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 25)

oporezivanje korištenja u privatne svrhe robe koja doista čini dio poslovne imovine poreznog obveznika, ali za koju porezni obveznik nije imao pravo odbiti pretporez plaćen prilikom njezina stjecanja, predstavljalo bi dvostruko oporezivanje koje je protivno načelu porezne neutralnosti [15]. Pritom nije važno zašto porezni obveznik nije mogao iskoristiti pravo na odbitak pretporeza plaćenog prilikom stjecanja te robe [16].

32. U takvoj je situaciji i porezni obveznik koji, poput društva QM, obavlja samo djelatnost izuzetu od PDV-a i nema pravo na odbitak pretporeza plaćenog prilikom stjecanja robe i usluga za potrebe te djelatnosti. Sa stajališta sustava PDV-a taj se porezni obveznik nalazi u situaciji sličnoj potrošačevoj, odnosno snosi teret PDV-a plaćenog u ranijim obrtnim etapama.

33. Stoga bi primjena članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112, u situaciji u kojoj taj porezni obveznik besplatno, u privatne svrhe, koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine, predstavljala zaobilaženje ograničenja iz točke (a) te iste odredbe, u skladu s kojim se oporezivom uslugom smatra samo korištenje u privatne svrhe robe za koju je porezni obveznik ostvario pravo na odbitak plaćenog pretporeza. To bi podrazumijevalo dvostruko oporezivanje te robe, a time i povredu načela porezne neutralnosti.

34. To ne bi bilo ni u skladu s ciljem članka 26. stavka 1. Direktive 2006/112, a to je, u skladu s navedenom sudskom praksom, izbjegavanje neoporezivanja robe i usluga namijenjenih za privatne svrhe i osiguranje jednakog postupanja prema poreznim obveznicima i potrošačima. Naime, u situaciji u kojoj porezni obveznik nije iskoristio pravo na odbitak pretporeza plaćenog prilikom stjecanja robe, transakcija stjecanja te robe oporezuje se i ostaje oporeziva, a sam porezni obveznik, sa stajališta PDV-a, nalazi se u istoj situaciji kao i potrošač.

35. Stoga smatram da članak 26. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se točka (b) te odredbe ne odnosi na usluge koje se sastoje od toga da porezni obveznik ustupa robu koja čini dio poslovne imovine tog poreznog obveznika u privatne svrhe ili za svrhe koje nisu poslovnog karaktera. Na takve se usluge pak primjenjuje točka (a) te odredbe, u skladu s kojom se takvo ustupanje smatra uslugom koja se isporučuje uz naplatu, ali samo ako je porezni obveznik iskoristio pravo na odbitak pretporeza plaćenog prilikom stjecanja te robe.

36. Stoga, suprotno stajalištu njemačke vlade, smatram da se, u situaciji u kojoj porezni obveznik zaposleniku ustupa vozilo koje čini dio poslovne imovine, za što zaposlenik ne snosi trošak, ne odriče se dijela plaće ili drugih pogodnosti koje mu plaća porezni obveznik, niti obavlja dodatne poslove izravno povezane s ustupanjem tog vozila, to ustupanje ne može smatrati isporukom usluga uz naknadu na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 ni na temelju njezina članka 26. stavka 1. točke (b). Pitanje primjene članka 56. stavka 2. te direktive stoga je bespredmetno.

37. Slijedom toga, predlažem Sudu da na prethodno pitanje odgovori da članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 26. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da činjenica da porezni obveznik ustupa vozilo koje čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku u privatne svrhe, u situaciji u kojoj zaposlenik ne snosi trošak, ne odriče se dijela plaće ili drugih pogodnosti koje mu plaća porezni obveznik, niti obavlja dodatne poslove izravno povezane s ustupanjem tog vozila, ne predstavlja isporuku usluge uz naknadu u smislu tih odredbi.

15 Presuda od 25. svibnja 1993., Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, t. 8. i 9.)

16 To primjerice može biti slučaj kada je tu robu stekla osoba koja nije porezni obveznik (vidjeti presudu od 27. lipnja 1989., Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, t. 9.).

Ustupanje vozila zaposleniku uz naknadu

38. Kao što sam to već uvodno naveo, iako se u prethodnom pitanju izričito navodi samo situacija u kojoj se vozilo besplatno ustupa zaposleniku, postupak pred nacionalnim sudom odnosi se na dva slučaja, pri čemu u drugom slučaju zaposlenik plaća naknadu za ustupanje vozila koja mu se odbija od plaće. Kako bi odgovor sudu koji je uputio zahtjev bio potpun, smatram da treba analizirati i drugi slučaj.

39. Smatram da je, u situaciji u kojoj zaposlenik plaća naknadu za to što mu je taj porezni obveznik ustupio vozilo u privatne svrhe, riječ o transakciji isporuke usluge uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112. Stoga se ne treba pozivati na članak 26. stavak 1. točku (a) te direktive. Smatram da se potonja odredba odnosi na situacije u kojima se roba koja čini dio poslovne imovine poreznog obveznika ustupa besplatno.

40. Posljedice toga dvojake su. Kao prvo, ne primjenjuje se ograničenje iz članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112 prema kojem se ta odredba primjenjuje samo na robu za koju je porezni obveznik prilikom njezina stjecanja iskoristio pravo na odbitak pretporeza. Smatram da, u situaciji u kojoj porezni obveznik ustupa robu, na primjer vozilo, koja čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku i to u okviru radnog odnosa, treba smatrati da on postupa u svojstvu poreznog obveznika. Ta se transakcija stoga u načelu oporezuje. Međutim, porezni obveznik istodobno, u načelu, stječe pravo na odbitak pretporeza plaćenog prilikom stjecanja te robe, a u slučaju da, poput društva QM, ne obavlja oporezivu djelatnost u određenoj državi članici, pravo na povrat tog poreza.

41. Kao drugo, poreznom osnovicom u toj situaciji općenito treba smatrati iznos koji je porezni obveznik doista primio od svojeg zaposlenika za ustupanje robe, a ne trošak stjecanja te robe, kao što je to praksa u slučaju besplatnog ustupanja.

42. Naravno, nadležna nacionalna tijela trebaju utvrditi je li naknada koju plaća zaposlenik doista naknada za ustupanje robe. Naime, cilj zajedničkog sustava PDV-a nije oporezivanje svih financijskih tokova. Oporezuju se transakcije, odnosno isporuke robe i usluga, koje se obavljaju uz naknadu. Financijski tokovi povezani s tim transakcijama samo su osnova za oporezivanje tih transakcija jer se smatra da odražavaju njihovu vrijednost. Međutim, činidbe moraju biti uzajamne i istovrijedne kako bi se transakcije s kojima su ti tokovi povezani mogle smatrati transakcijama uz naplatu u smislu članka 2. Direktive 2006/112 [17].

43. U odgovoru na pitanje Suda, društvo QM navodi da u ovom predmetu dotični zaposlenik snosi dio troška za ustupanje vozila jer trošak društva QM za stjecanje (leasing) vozila premašuje iznos koji je u tu svrhu predviđen proračunom društva. Zaposlenik stoga nadoknađuje tu razliku. Smatram da je dvojbeno dolazi li u toj situaciji do razmjene uzajamnih i istovrijednih činidbi te čini li naknada koju je primio pružatelj usluge stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku u smislu prethodno navedene sudske prakse Suda. Međutim, kako bi se riješila ta dvojba, treba ispitati pravni odnos između poreznog obveznika i njegova zaposlenika, što je na sudu koji je uputio zahtjev.

44. Ako taj sud zaključi da je ustupanje prijevoznog sredstva zaposleniku o kojem je riječ u glavnom postupku obavljeno uz naknadu u smislu odredbi o PDV-u, postavlja se pitanje utvrđivanja mjesta isporuke takve usluge. U načelu, s obzirom na to da je zaposlenik poreznog obveznika u pravilu osoba koja nije porezni obveznik, treba primijeniti članak 45. Direktive 2006/112, u skladu s kojim je mjesto isporuke usluge mjesto gdje pružatelj usluge ima sjedište poslovanja, poslovni nastan ili stalnu adresu.

17 Vidjeti u tom smislu presudu od 10. siječnja 2019., A (C-410/17, EU:C:2019:12, t. 31. i navedena sudska praksa).

Međutim, ako se ustupanje odnosi na prijevozno sredstvo, treba odgovoriti na pitanje može li se takvo ustupanje smatrati uslugom najma, osim kratkoročnog najma, u smislu članka 56. stavka 2. te direktive. Naime, u tom bi slučaju mjesto isporuke usluge bilo mjesto prebivališta zaposlenika kao korisnika usluge.

45. U Direktivi 2006/112 nije definiran pojam „usluga najma”. U njoj se u tom pogledu ne upućuje ni na nacionalno pravo država članica, pa taj pojam treba tumačiti kao autonoman pojam prava Unije.

46. Međutim, Sud se izjasnio u pogledu značenja tog pojma. Iako se ta sudska praksa odnosi na najam nepokretne imovine u kontekstu izuzeća takve aktivnosti od PDV-a, smatram da ju je moguće primijeniti i na najam pokretne imovine, uključujući vozila. Naime, okvir koji je Sud utvrdio za pojam „najam” ne prelazi općeprihvaćeno značenje tog pojma u pravnom jeziku.

47. U skladu s tom sudskom praksom, kako bi se utvrdilo postojanje usluge najma potrebno je da budu ispunjeni svi uvjeti karakteristični za tu transakciju, odnosno da vlasnik predmeta najma prenese najmoprimcu, u zamjenu za najamninu i na ugovoreno vrijeme, pravo korištenja predmetom najma uz isključenje drugih osoba iz tog prava [18]. Stoga treba ispitati jesu li ti uvjeti ispunjeni u slučaju u kojem porezni obveznik uz naknadu ustupa vozilo koje čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku u privatne svrhe.

48. Najprije treba istaknuti da, iako Sud u presudi Medicom i Maison Patrice Alard [19] navodi vlasnika predmeta najma, to podrazumijeva bilo kojeg najmodavca. Stoga se okolnost da društvo QM nije vlasnik, nego primatelj leasinga za vozilo o kojem je riječ u glavnom postupku ne protivi tomu da se činjenica da to društvo ustupa vozilo smatra ugovorom o najmu.

49. Nadalje, kada je riječ o ustupanju vozila uz naplatu, uvjet plaćanja najamnine, prema mojem mišljenju, treba načelno smatrati ispunjenim.

50. Kada je riječ o trajanju najma, smatram da to trajanje ne treba biti određeno konkretnim datumom ili određenim brojem vremenskih jedinica (dana, mjeseci, godina). Trajanje ugovora o najmu može biti određeno i nekim događajem ili uvjetom, na primjer trajanjem radnog odnosa dotičnog zaposlenika ili razdobljem trajanja ugovora o leasingu vozila poreznog obveznika [20]. Štoviše, u pravnim tradicijama država članica nije općeprihvaćeno da se ugovor o najmu mora sklopiti na određeno vrijeme; on može biti sklopljen i na neodređeno vrijeme [21], uz mogućnost da ga stranke raskinu, na primjer u slučaju prestanka radnog odnosa.

51. Prema mojem mišljenju, takvi načini određivanja trajanja najma također ispunjavaju uvjet „ugovorenog trajanja”. Naime, isključiva svrha tog uvjeta jest razlikovanje najma od prijenosa vlasništva ili drugih sličnih stvarnih prava. Međutim, sa stajališta sustava PDV-a, tim se uvjetom nastoji razlikovati isporuka usluga i isporuka robe.

52. Stoga, suprotno stajalištu društva QM iz njegovih pisanih očitovanja, smatram da se okolnost ustupanja vozila zaposleniku ograničenog trajanjem radnog odnosa ne protivi tomu da se navedeno ustupanje smatra uslugom najma.

18 Vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, t. 26.).

19 Presuda od 18. srpnja 2013., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Slična rješenja postoje i u drugim područjima osim radnih odnosa, na primjer opća je praksa da se iznajmi dekoder na vrijeme trajanja ugovora o emitiranju signala kabelske ili satelitske televizije.

21 Vidjeti na primjer članak 659. poljskog Građanskog zakonika.

53. Naravno, važno je premašuje li razdoblje koje su stranke predvidjele za korištenje vozila 30 dana jer o tome ovisi primjena članka 56. stavka 1. ili stavka 2. Direktive 2006/112, a time i mjesto eventualnog oporezivanja transakcije. Smatram da ugovor sklopljen na neodređeno vrijeme pritom treba smatrati ugovorom sklopljenim na razdoblje dulje od 30 dana.

54. Naposljetku, kada je riječ o uvjetu korištenja uz isključenje drugih osoba, to je obilježje koje se obično povezuje s pravom vlasništva i nekim drugim stvarnim pravima. Ono proizlazi iz učinka *erga omnes* tih stvarnih prava.

55. Sud je taj uvjet prvi put prepoznao kao nužno obilježje transakcije najma u smislu odredbi o PDV-u u presudi od 4. listopada 2001., „Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506). U tom se predmetu postavljalo pitanje obuhvaća li izuzeće od poreza „najma ili zakupa nepokretne imovine" predviđeno člankom 13. dijelom B prvim podstavkom točkom (b) Direktive 77/388[22] uspostavu prava uživanja (*usufructus*) nepokretne imovine. To je pitanje postavljeno u kontekstu sprečavanja zlouporaba koje se sastoje od umjetne uspostave tog prava s ciljem nezakonitog ostvarivanja prava na odbitak pretporeza plaćenog prilikom isporuke predmetne nepokretne imovine[23].

56. U tim je okolnostima nezavisni odvjetnik F. G. Jacobs naveo da je obilježje ugovora o najmu, među ostalim, to da najmoprimac stječe pravo da se koristi predmetom najma kao da je njegov vlasnik te da u okviru njega isključi ili primi (riječ je o nepokretnoj imovini) druge osobe[24]. Čini se da je nezavisni odvjetnik F. G. Jacobs pritom bio nadahnut značenjem pojma „leasing", koji se također koristi u navedenoj odredbi Direktive i koji u anglosaksonskom pravu može označivati i prava slična ograničenim pravima vlasništva u sustavima kontinentalnog prava[25].

57. Sud je u prethodno navedenoj presudi to iznio na nešto drukčiji način te naveo da je osnovno obilježje transakcije koja se sastoji od uspostave stvarnog prava korištenja nepokretne imovine, *koje je zajedničko toj transakciji i ugovoru o najmu*, to da zainteresiranoj osobi daje, na dogovoreno razdoblje i uz naknadu, pravo da je koristi kao da je ona njezin vlasnik i da *isključi sve druge osobe iz tog prava*[26].

58. Kao prvo, iz toga proizlazi da je Sud na taj način okarakterizirao stvarno pravo korištenja i pritom samo napomenuo da ugovor o najmu ima slična obilježja. Kao drugo, Sud navodi da se isključenje drugih osoba odnosi na pravo korištenja stvari kao vlasnik, a ne na sve druge aktivnosti koje se odnose na predmet prava korištenja (i eventualno najam).

59. Sud je taj uvjet tek u kasnijim presudama izravno primijenio na ugovor o najmu u smislu odredbi o izuzeću od PDV-a i istodobno uvelike pojednostavio tekst iz presude „Goed Wonen". U skladu s novim tekstom, najam nepokretne imovine u smislu odredbi o izuzeću od PDV-a sastoji se u biti od toga da vlasnik nekretnine najmoprimcu prenese, u zamjenu za najamninu i na ugovoreno vrijeme, pravo njezina korištenja, uz isključenje drugih osoba[27].

60. Međutim, ne smatram da je Sud na taj način htio postaviti osobito visoke zahtjeve u pogledu ugovora o najmu u smislu odredbi o PDV-u. Ti zahtjevi ne prelaze okvire prava koje se tom vrstom ugovora priznaje najmoprimcu na korištenje predmetom najma i zaštitu od uplitanja trećih neovlaštenih osoba u to pravo (i njegovo ostvarivanje). Međutim, to ne isključuje prava koja vlasniku

22 To je pravilo sada sadržano u članku 135. stavku 1. točki (l) Direktive 2006/112.

23 Vidjeti presudu od 4. listopada 2001., „Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 31.).

24 Mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu „Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:115, t. 79. 84.)

25 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu „Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:115, t. 60. i 74.).

26 Presuda od 4. listopada 2001., „Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 55.)

27 Vidjeti presude od 9. listopada 2001., Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, t. 31.); od 8. svibnja 2003., Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, t. 49.) i od 18. srpnja 2013, Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, t. 26.).

predmeta najma (ili općenitije, najmodavcu) pripadaju prema zakonu ili na temelju ugovora koji su sklopile stranke. To ne isključuje ni to da najmoprimac može imati određene obveze povezane s predmetom najma po drugoj osnovi, na primjer na temelju radnog odnosa koji ga povezuje s najmodavcem.

61. Iako sam sklon smatrati, kao što sam to već naveo, da se prethodno navedena sudska praksa može primijeniti i na tumačenje pojma „najam prijevoznog sredstva" u smislu članka 56. Direktive 2006/112, ne slažem se s tvrdnjom društva QM prema kojoj kriteriji koji proizlaze iz te sudske prakse, a osobito kriterij korištenja predmeta najma uz isključenje drugih osoba, ne dopuštaju to da se smatra da postoji ugovor o najmu u slučaju ustupanja vozila zaposleniku u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

62. Naime, to društvo tvrdi da, s obzirom na to da se vozilo ustupa i u poslovne svrhe, zaposlenik ga ne koristi uz isključenje drugih osoba jer činjenica da *zaposlenik* koristi vozilo *u poslovne svrhe* (odnosno u interesu poslodavca) u biti znači da ga koristi *poslodavac*.

63. Ta se tvrdnja ne može prihvatiti. Okolnost da mogućnost korištenja vozila zaposleniku olakšava obavljanje poslovnih obveza i da je to, među ostalim, razlog zbog kojeg mu je poslodavac ustupio to vozilo ne mijenja činjenicu da, u okviru ugovora sklopljenog s poslodavcem, isključivo on raspolaže tim vozilom. Isto tako, to ne mijenja činjenica da poslodavac zaposleniku može davati naloge čije izvršenje zahtijeva korištenje vozila koje mu je ustupljeno [28]. Isto bi vrijedilo i da je zaposlenik vlasnik tog vozila. Međutim, situacija bi bila drukčija da poslodavac ima vozni park koji zaposlenici mogu koristiti prema potrebi (i u okviru dostupnosti tih vozila), ali da nijedno od vozila nije trajno pripisano određenom zaposleniku.

64. Isto tako, za ocjenu postojanja transakcije najma u smislu članka 56. Direktive 2006/112 nije relevantna okolnost da porezni obveznik ustupa vozilo zaposleniku na temelju ugovora o radu, a ne na temelju zasebnog građanskopravnog ugovora. Naime, u okviru sustava PDV-a primjenjuje se funkcionalna definicija transakcije, a ne ona koja proizlazi iz njezina formalnopravnog oblika. Stoga, ako transakcija ispunjava funkcionalne kriterije transakcije najma prijevoznog sredstva, nije važno u kojoj je vrsti ugovora navedena [29].

65. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da, u situaciji u kojoj porezni obveznik ustupa uz naknadu vozilo koje čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku u privatne svrhe na razdoblje dulje od trideset dana, to predstavlja najam prijevoznog sredstva u smislu članka 56. stavka 2. Direktive 2006/112.

66. Takvo rješenje skladu je i s ciljem Direktive 2008/8, a to je oporezivanje na mjestu stvarne potrošnje [30]. Naime, u slučaju prijevoznih sredstava koja se ustupaju zaposlenicima poreznog obveznika u privatne svrhe, mjestom stvarne potrošnje treba smatrati prebivalište tih zaposlenika.

67. Stoga predlažem da se odgovor na prethodno pitanje dopuni i da se odluči da, u situaciji u kojoj nacionalni sud utvrdi da porezni obveznik ustupa vozilo koje čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku u privatne svrhe na razdoblje dulje od trideset dana uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 i sudske prakse Suda u pogledu te odredbe, članak 56. stavak 2. te direktive treba tumačiti na način da pojam „najam prijevoznog sredstva, osim kratkoročnog najma" obuhvaća takvo ustupanje.

28 Slično tomu, zaposlenikova obveza koja se često prakticira u posljednje vrijeme (odnosno u proljeće 2020.) da radi na daljinu iz vlastitog doma ne znači da je poslodavac povrijedio zaposlenikovo posjedovanje nekretnine koja je njegovo prebivalište.

29 Vidjeti po analogiji u kontekstu razlika između prava korištenja i najma nepokretne imovine presudu od 4. listopada 2001. „Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 58.).

30 Uvodna izjava 3. Direktive 2008/8

Zaključak

68. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje mu je uputio Finanzgericht des Saarlandes (Financijski sud savezne zemlje Saarske, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 26. stavak 1. točku (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., treba tumačiti na način da činjenica da porezni obveznik ustupa vozilo koje čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku u privatne svrhe, u situaciji u kojoj zaposlenik ne snosi trošak, ne odriče se dijela plaće ili drugih pogodnosti koje mu plaća porezni obveznik, niti obavlja dodatne poslove izravno povezane s ustupanjem tog vozila, ne predstavlja isporuku usluge uz naknadu u smislu tih odredbi.

2. U situaciji u kojoj nacionalni sud utvrdi da porezni obveznik ustupa vozilo koje čini dio njegove poslovne imovine svojem zaposleniku u privatne svrhe na razdoblje dulje od trideset dana uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 i sudske prakse Suda u pogledu te odredbe, članak 56. stavak 2. te direktive treba tumačiti na način da pojam „najam prijevoznog sredstva, osim kratkoročnog najma” obuhvaća takvo ustupanje.