Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 20. januarja 2021*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(c) – Odplačno opravljanje storitev – Člen 26(1) – Transakcije, ki se štejejo za opravljanje storitev za plačilo – Člen 56(2) – Določitev kraja, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina – Dajanje prevoznih sredstev v najem – Dajanje avtomobilov na voljo zaposlenim“

V zadevi C-288/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht des Saarlandes (finančno sodišče dežele Posarje, Nemčija) z odločbo z dne 18. marca 2019, ki je na Sodišče prispela 9. aprila 2019, v postopku

QM

proti

Finanzamt Saarbrücken,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, M. Safjan in N. Jääskinen, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za QM G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald in F. Schöter, Steuerberater, skupaj s F.-J. Müllerjem in F. von Ittrom, Rechtsanwälte,

– za nemško vlado J. Möller in S. Eisenberg, agenta,

– za Evropsko komisijo R. Pethke in N. Gossement, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 17. septembra 2020

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo QM in Finanzamt Saarbrücken (davčna uprava v Saarbrücknu, Nemčija) v zvezi z odločbo te uprave, da se z davkom na dodano vrednost (DDV) obdavči to, da ta družba dvema od svojih zaposlenih, ki delata v Luksemburgu in prebivata v Nemčiji, daje na voljo avtomobila.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 V skladu s členom 13(B), točka (b), Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), države članice od plačila DDV oprostijo „lizing ali dajanje v najem nepremičnin“.

4 Člen 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(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, kjer je [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(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.“

Direktiva 2006/112

5 Člen 2(1)(c) Direktive 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“.

6 V skladu s členom 14(1) te direktive „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

7 V skladu s členom 24(1) te direktive „opravljanje storitev“ pomeni „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga“.

8 V členu 26(1) navedene direktive so transakcije, ki se štejejo za opravljanje storitev za plačilo, opredeljene tako:

„(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.“

9 Člen 56 te direktive določa:

„1. Kraj dajanja prevoznega sredstva v kratkoročni najem je kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku.

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‘ 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.“

Izvedbena uredba

10 V členu 38 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1, v nadaljevanju: Izvedbena uredba) je določeno:

„1. ‚Prevozno sredstvo‘ iz člena 56 in točke (g) prvega odstavka člena 59 [Direktive 2006/112] vključuje vozila […].

2. Prevozna sredstva iz odstavka 1 so zlasti naslednja vozila:

(a) kopenska vozila, kot so avtomobili […]

[…]“

Nemško pravo

11 Člen 1(1) Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV), kakor je bil spremenjen z Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (zakon o prenosu direktive o medsebojni pomoči in spremembi davčnih predpisov)) z dne 26. junija 2013 (BGBl. I 2013, str. 1809) (v nadaljevanju: UStG) določa, da so dobave in druge storitve, ki jih podjetnik v okviru svojega podjetja na nacionalnem ozemlju opravi za plačilo, obdavčene z DDV.

12 V skladu s členom 3(9a) UStG se za odplačne štejejo te storitve:

„1. podjetnikova uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja in za katero je davek na dodano vrednost v celoti ali deloma odbiten, za namene, ki ne spadajo v okvir podjetja, ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, razen če gre za darila manjše vrednosti; […]

2. podjetnikovo neodplačno zagotavljanje druge storitve za namene, ki ne spadajo v okvir podjetja, ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, razen če gre za darila manjše vrednosti.“

13 Člen 3a UStG določitev kraja opravljanja storitev ureja tako, da določa:

„1. Druga storitev se brez poseganja v odstavke od 2 do 8 in člene 3b, 3e in 3f opravi v kraju, iz katerega podjetnik upravlja svoje podjetje. […]

2. Druga storitev, ki se opravi v korist podjetnika za njegovo podjetje, se brez poseganja v odstavke od 3 do 8 in člene 3b, 3e in 3f opravi v kraju, iz katerega prejemnik upravlja svoje podjetje. Če se [navedena] storitev opravi v korist poslovne enote podjetnika, pa je odločilen kraj poslovne enote. Stavka 1 in 2 se smiselno uporabljata v primeru drugih storitev, ki se opravijo v korist pravne osebe, ki opravlja izključno negospodarske dejavnosti in ki ji je bila dodeljena identifikacijska številka DDV, ter v primeru druge storitve v korist pravne osebe, ki opravlja tako gospodarske kot tudi negospodarske dejavnosti; to ne velja za druge storitve, ki so namenjene izključno zasebni rabi zaposlenih ali katerega od družbenikov.

3. Z odstopanjem od odstavkov 1 in 2 [z učinkom od 30. junija 2013] velja naslednje:

[…]

2. Dajanje prevoznega sredstva v kratkoročni najem se opravi v kraju, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago prejemniku. Za kratkoročno v smislu prvega stavka se šteje dajanje v najem, ki se nanaša na neprekinjeno obdobje, ki

(a) ne presega 90 dni v primeru plovil,

(b) ne presega 30 dni v primeru preostalih prevoznih sredstev.

Dajanje prevoznega sredstva v najem – ki ga ni mogoče šteti za kratkoročno v smislu drugega stavka – prejemniku, ki ni niti podjetnik, za katerega podjetje se storitev pridobi, niti pravna oseba, ki opravlja negospodarsko dejavnost in ki ji je bila dodeljena identifikacijska številka DDV, se opravi v kraju, v katerem ima prejemnik stalno prebivališče ali sedež. […]“

14 V skladu s členom 3f UStG se „dobave“ v smislu člena 3(1b) in „druge dajatve“ v smislu člena 3(9a) opravijo v kraju, iz katerega podjetnik upravlja svoje podjetje.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15 QM, družba za upravljanje investicijskega sklada s sedežem v Luxembourgu, je sodelavcema, ki svojo dejavnost opravljata v Luksemburgu in imata stalno prebivališče v Nemčiji, dala na voljo vozili. Ti vozili se uporabljata v poklicne in zasebne namene.

16 V letih 2013 in 2014 je bilo za enega od teh sodelavcev to dajanje na voljo neodplačno, medtem ko je družba QM drugemu sodelavcu kot protidajatev od plače odtegnila letni znesek 5688 EUR.

17 Družba QM je v Luksemburgu registrirana za poenostavljeni postopek obdavčitve. V tej državi članici dajanje obeh vozil na voljo ni bilo predmet DDV in prav tako z njim ni bila dana pravica do odbitka vstopnega DDV, ki se nanaša na ti vozili.

18 Družba QM se je novembra 2014 za namene DDV registrirala v Nemčiji. Leta 2015 je iz naslova DDV v zvezi z dajanjem teh vozil na voljo obračunala obdavčljive storitve v višini 7904 EUR za leto 2013 in 20.767 EUR za leto 2014.

19 Davčna uprava v Saarbrücknu je ta obračuna sprejela, vendar je družba QM 30. julija 2015 vložila pritožbo zoper odmerni odločbi v zvezi s tema obračunoma.

20 Davčna uprava v Saarbrücknu je 2. maja 2016 to pritožbo zavrnila.

21 Družba QM je 2. junija 2016 zoper to odločbo vložila tožbo pri Finanzgericht des Saarlandes (finančno sodišče dežele Posarje, Nemčija), v kateri je trdila, da pogoji za to, da bi se dajanje teh vozil na voljo obdavčilo z DDV, niso izpolnjeni. Na eni strani naj ne bi šlo za storitve, opravljene za plačilo, in kvečjemu pri dajanju vozila na voljo enemu od dveh zadevnih sodelavcev, ki je bilo povezano s finančnim prispevkom, naj bi bilo mogoče šteti, da gre za storitev, ki je delno opravljena za plačilo. Na drugi strani naj tudi ne bi šlo za dajanje prevoznih sredstev v najem v smislu člena 56(2) Direktive 2006/112.

22 V teh okoliščinah je Finanzgericht des Saarlandes (finančno sodišče dežele Posarje) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 56(2) [Direktive 2006/112] 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?"

Vprašanje za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56(2) Direktive 2006/112 razlagati tako, da na njegovo področje uporabe spada to, da davčni zavezanec daje na voljo vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja, svojemu zaposlenemu, če ta zaposleni v zameno ne opravi plačila niti ne nameni dela svoje plače in če pravica do uporabe tega vozila ne pomeni njegove odpovedi drugim ugodnostim.

24 Navesti je treba, da se za uporabo člena 56(2) Direktive 2006/112, ki določa kraj obdavčitve storitve dajanja prevoznih sredstev v najem z DDV, zahteva, da je preučevana transakcija obdavčena z DDV.

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s členom 14(1) Direktive 2006/112 dobava blaga pomeni „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik".

26 Ker tak pogoj v postopku v glavni stvari *a priori* ni izpolnjen, se dajanje na voljo zadevnih vozil ne sme šteti za „dobavo blaga" v smislu člena 14(1) Direktive 2006/112, temveč za „opravljanje storitev" v smislu člena 24(1) te direktive, ki določa, da vsaka transakcija, ki ni dobava blaga v smislu navedenega člena 14, pomeni opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 29. julija 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, točka 26).

27 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 so predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

28 V obravnavanem primeru ni sporno, da je družba QM davčna zavezanka in da je delovala kot taka, ko je svojima zaposlenima dala na voljo vozili.

29 Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je storitev opravljena „za plačilo" v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 in torej obdavčljiva, le če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga

prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika. Za tak primer gre, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo (glej v tem smislu sodbo z dne 11. marca 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, točka 21 in navedena sodna praksa).

30 Taka neposredna povezava se lahko v razmerjih med delodajalcem in njegovim zaposlenim konkretizira z delom plače v denarju, ki se mu mora zadnjenavedeni odpovedati v zameno za storitev, ki jo dodeli prvonavedeni (glej v tem smislu sodbi z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, točki 14 in 15, ter z dne 29. julija 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, točka 29).

31 V obravnavanem primeru se predložitveno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje sklicuje na prepustitev vozila v uporabo sodelavcu, ki ničesar ne plača niti ne nameni dela svoje plače v denarju in mu tudi ni treba izbirati med različnimi ugodnostmi, ki bi mu jih davčni zavezanec ponudil v skladu s sporazumom med strankama, na podlagi katerega bi pravica do uporabe službenega vozila pomenila odpoved drugim ugodnostim.

32 Tako s pridržkom preverjanja dejstev, ki ga mora opraviti predložitveno sodišče, take storitve zato ni mogoče opredeliti kot opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112.

33 Glede vprašanja, ali bi bilo treba to transakcijo šteti za opravljanje storitev za plačilo v skladu s členom 26(1) te direktive, je treba opozoriti, da se glede na ta člen transakcija šteje za opravljanje storitev za plačilo v dveh primerih. Prvi primer, ki izhaja iz odstavka 1(a) tega člena, se nanaša na uporabo 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 vstopnega DDV; drugi, ki izhaja iz odstavka 1(b) tega člena, se nanaša na 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.

34 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 35 sklepnih predlogov, opravljanja storitev – pri katerem gre za uporabo 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 – ki ga na podlagi člena 26(1)(a) Direktive 2006/112 ni mogoče šteti za odplačno opravljanje, ker nasprotno od tega, kar se zahteva s to določbo, za zadevno blago ni bila dana pravica do odbitka vstopnega DDV, podredno ni mogoče šteti za tako opravljanje na podlagi člena 26(1)(b) te direktive, ne da bi se poseglo v polni učinek tega pogoja v zvezi z odbitkom vstopnega davka, določenega s prvo od teh dveh določb.

35 V obravnavanem primeru je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da je za družbo QM veljal poenostavljen davčni sistem v Luksemburgu, v okviru katerega ta družba za leta iz postopka v glavni stvari ni mogla uveljavljati odbitka vstopnega davka za vozilo, ki je bilo sodelavcu dano na voljo brez protidajatve.

36 Vendar iz navedenega spisa ni izrecno razvidno, ali taka pravica do odbitka ne bi mogla biti dana v Nemčiji.

37 Tudi če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je bil ta pogoj v Nemčiji izpolnjen in da enako velja za preostale pogoje za uporabo člena 26(1)(a) Direktive 2006/112, pa to, da bi se dajanje vozila na voljo iz postopka v glavni stvari štelo za opravljanje storitev za plačilo, ki bi iz tega izhajalo, nikakor ne more spadati na področje uporabe člena 56(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112.

38 Transakcija, ki se v skladu s členom 26(1)(a) Direktive 2006/112 šteje za opravljanje storitev za plačilo, namreč ne more pomeniti „dajanja prevoznega sredstva v najem“ v smislu člena 56(2), prvi pododstavek, te direktive.

39 Ob neobstoju opredelitve v Direktivi 2006/112 oziroma napotitve na pravo držav članic je pojem „dajanje prevoznega sredstva v najem“ v smislu člena 56(2), prvi pododstavek, te direktive avtonomen pojem prava Unije, ki ga je treba na ozemlju Unije razlagati enotno, ne glede na opredelitve, ki se uporabljajo v državah članicah (glej po analogiji sodbo z dne 9. julija 2020, AJPF Caraş-Severin in DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, točka 30).

40 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se za „dajanje nepremične v najem“ v smislu člena 13(B), točka (b), Šeste direktive zahteva, da je izpolnjenih več pogojev, to je, da je lastnik nepremičnine na najemnika v zameno za najemnino za dogovorjeno obdobje prenesel pravico do uporabe nepremičnine in do tega, da od uživanja take pravice izključi vse tretje osebe (glej v tem smislu sodbi z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, točka 55, in z dne 18. julija 2013, Medicom in Maison Patrice Alard, C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 26 in navedena sodna praksa).

41 Ti pogoji se smiselno uporabijo za določitev, kaj pomeni „dajanje prevoznega sredstva v najem“ v smislu člena 56(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112.

42 Iz tega izhaja, da se s tako opredelitvijo zahteva, da lastnik prevoznega sredstva na najemnika v zameno za plačilo najemnine za dogovorjeno obdobje prenese pravico do uporabe tega prevoznega sredstva in do tega, da iz te pravice izključi druge osebe.

43 V zvezi s pogojem glede najemnine je treba pojasniti, da neobstoja plačila najemnine ni mogoče izravnati z okoliščino, da se pri dohodnini zasebna raba blaga, ki je del poslovnih sredstev zadevnega podjetja, šteje kot ugodnost v naravi, ki jo je mogoče ovrednotiti, in torej nekako kot del plače, ki se mu je upravičenec odrekel v zameno za to, da mu je zadevno blago dano na voljo (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 28).

44 Iz sodne prakse namreč izhaja, da za uporabo člena 56(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 pojma najemnina ni mogoče po analogiji razlagati tako, da se za najemnino šteje ugodnost v naravi, in da se s tem pojmom zahteva obstoj najemnine, ki se plača v denarju (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, točki 29 in 34).

45 Tak pogoj ne more biti izpolnjen v primeru neodplačne uporabe blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, ki bi se štela za opravljanje storitev za plačilo v skladu s členom 26(1)(a) Direktive 2006/112.

46 Taka transakcija zato ne spada na področje uporabe člena 56(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112.

47 Vendar je treba dodati, da je iz predložitvene odločbe izrecno razvidno, da se postopek v glavni stvari nanaša tudi na to, da družba QM enemu od svojih sodelavcev daje vozilo na voljo, za kar je ta sodelavec v letih iz postopka v glavni stvari plačal skoraj 5700 EUR letno, odbitih od njegove plače.

48 Čeprav predložitveno sodišče te storitve v postavljenem vprašanju ni izrecno navedlo, Sodišče meni, da je treba v zvezi z njo podati dodatna pojasnila.

49 V takem primeru gre namreč lahko za opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112, ki lahko zato spada na področje uporabe člena 56(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, kar mora preveriti predložitveno sodišče ob upoštevanju dokazov, ki jih ima na voljo.

50 V zvezi s tem je iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, razvidno, da je to vozilo osebi, ki ni davčni zavezanec, dal na voljo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in da gre za „prevozno sredstvo“ v smislu člena 38 Izvedbene uredbe. Očitno tudi ni sporno, da gre za dajanje na voljo za obdobje, daljše od

30 dni, in da torej to dajanje na voljo ne pomeni „kratkoročnega“ posojila v smislu člena 56(3) Direktive 2006/112, ki bi bilo zato izključeno iz področja uporabe člena 56(2), prvi pododstavek, te direktive.

51 Poleg tega, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 48 sklepnih predlogov, okoliščina, da družba QM glede na nacionalno pravo s pravnega vidika ni lastnik vozila in da ga je lahko dala v najem na drugi podlagi, zlasti ker lahko z njim razpolaga na podlagi pogodbe o lizingu, ne more biti ovira za to, da se tako dajanje na voljo šteje za opravljanje storitev dajanja tega vozila v najem iz člena 56(2) Direktive 2006/112.

52 Tudi dvojna okoliščina, da dajanje vozila na voljo ne bi bilo predmet pogodbe, ki bi bila ločena od pogodbe o zaposlitvi, in da trajanje dajanja v najem ne bi bilo natančno časovno omejeno, ampak odvisno od obstoja delovnega razmerja med družbo QM in njenim zaposlenim, prav tako ne bi ovirala take opredelitve, vendar pod pogojem, da je to trajanje daljše od tridesetih dni.

53 Sodišče, ki o zadevi odloča, pa mora preveriti obstoj „resničnega dogovora“ med tema osebama o trajanju užitka ter pravici do uporabe blaga in do tega, da se od nje izključijo druge osebe, kot je bilo presojeno na stanovanjskem področju (glej po analogiji sodbo z dne 8. maja 2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, točka 51, in z dne 29. marca 2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, točka 29).

54 Poleg tega se s pogojem v zvezi s pravico najemnika, da lahko vozilo uporablja in da od te uporabe izključi druge osebe, sicer ne zahteva, da davčni zavezanec ne sme imeti možnosti zahtevati uporabe vozila v službene namene, vendar je z njim zajeto, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 63 sklepnih predlogov, da to vozilo ostane stalno na voljo sodelavcu, vključno za njegovo zasebno rabo.

55 Ta razlaga je podprta z logiko, na kateri temeljijo določbe Direktive 2006/112 o kraju opravljanja storitev in v skladu s katero se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, točka 29), ki v skladu s členom 56(2), prvi pododstavek, te direktive ustreza kraju, v katerem ima oseba, ki ni davčni zavezanec in ki ji je bilo vozilo dano v najem, stalno ali običajno prebivališče.

56 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da na njegovo področje uporabe ne spada to, da davčni zavezanec daje na voljo vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja, svojemu zaposlenemu, če ta transakcija ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) te direktive. Navedeni člen 56(2), prvi pododstavek, pa se za tako transakcijo uporablja, če gre za opravljanje storitev za plačilo v smislu navedenega člena 2(1)(c) in če lahko ta zaposleni stalno razpolaga s pravico do uporabe tega vozila za zasebno rabo in do tega, da od te uporabe izključi druge osebe, v zameno za najemnino in za dogovorjeno obdobje, ki je daljše od tridesetih dni.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 56(2), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da na njegovo področje uporabe ne spada to, da davčni

zavezanec daje na voljo vozilo, ki je del poslovnih sredstev podjetja, svojemu zaposlenemu, če ta transakcija ne pomeni opravljanja storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) te direktive. Navedeni člen 56(2), prvi pododstavek, pa se za tako transakcijo uporablja, če gre za opravljanje storitev za plačilo v smislu navedenega člena 2(1)(c) in če lahko ta zaposleni stalno razpolaga s pravico do uporabe tega vozila za zasebno rabo in do tega, da od te uporabe izključi druge osebe, v zameno za najemnino in za dogovorjeno obdobje, ki je daljše od tridesetih dni.

Podpisi