Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 20 stycznia 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Odpłatne świadczenie usług – Artykuł 26 ust. 1 – Transakcje uznane za odpłatne świadczenie usług – Artykuł 56 ust. 2 – Określenie miejsca opodatkowania – Wynajem środków transportu – Udostępnienie pracownikom samochodów

W sprawie C-288/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht des Saarlandes (sąd ds. finansowych w Saarze, Niemcy) postanowieniem z dnia 18 marca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 kwietnia 2019 r., w postępowaniu:

QM

przeciwko

Finanzamt Saarbrücken,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, i N. Jääskinen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu QM – G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald oraz F. Schöter, Steuerberater, których wspierali F.-J. Müller oraz F. von Itter, Rechtsanwälte,

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – R. Pethke oraz N. Gossement, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 września 2020 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 56 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką QM a Finanzamt Saarbrücken (organem podatkowym w Saarbrücken, Niemcy) w przedmiocie decyzji tego organu o objęciu podatkiem od wartości dodanej (VAT) udostępniania samochodów przez tę spółkę dwóm z jej pracowników zatrudnionych w Luksemburgu i zamieszkałych w Niemczech.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

3 Zgodnie z art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), państwa członkowskie zwalniają z VAT „najem lub dzierżawę nieruchomości".

4 Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością".

Dyrektywa 2006/112

5 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

6 Zgodnie z art. 14 ust. 1 omawianej dyrektywy za „dostawę towarów" uznaje się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

7 Zgodnie z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy „świadczenie usług” oznacza „każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

8 Artykuł 26 ust. 1 tej dyrektywy definiuje czynności uznawane za odpłatne świadczenie usług w następujący sposób:

„a) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa”.

9 Artykuł 56 tej dyrektywy stanowi:

„1. Miejscem świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu jest miejsce, w którym te środki transportu są rzeczywiście oddawane do dyspozycji świadczeniobiorcy.

2. Miejscem świadczenia usług polegających na wynajmie, innym niż wynajem krótkoterminowy, środków transportu na rzecz osób niebędących podatnikami jest miejsce, gdzie usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

[…]

3. Do celów ust. 1 i 2 »krótkoterminowy« oznacza ciągłe posiadanie lub korzystanie ze środka transportu przez okres nieprzekraczający trzydziestu dni, a w przypadku jednostek pływających okres nieprzekraczający dziewięćdziesięciu dni”.

Rozporządzenie wykonawcze

10 Zgodnie z art. 38 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2001, L 77, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”):

„1. »Środek transportu«, o którym mowa w art. 56 oraz w art. 59 akapit pierwszy lit. g) [dyrektywy 2006/112], obejmuje pojazdy […].

2. Środki transportu, o których mowa w ust. 1, obejmują w szczególności następujące pojazdy:

a) pojazdy lądowe, takie jak samochody […]

[…]”.

Prawo niemieckie

11 Paragraf 1 ust. 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), zmienionej przez Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) (ustawę transponującą dyrektywę o wzajemnej pomocy i o zmianie przepisów podatkowych) z dnia 26 czerwca 2013 r. (BGBl. I 2013, s. 1809) (zwaną dalej „UStG”), stanowi, że opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlegają dostawy i inne świadczenia, które przedsiębiorca w ramach swojego przedsiębiorstwa wykonuje odpłatnie na terytorium kraju.

12 Paragraf 3 ust. 9a UStG zrównuje z innym odpłatnym świadczeniem:

„1. korzystanie przez przedsiębiorcę z mienia stanowiącego część majątku przedsiębiorstwa, od którego przysługuje prawo do całkowitego lub częściowego odliczenia podatku naliczonego, do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa lub na użytek prywatny jego pracowników, o ile nie chodzi o niewielkie świadczenia rzeczowe; […]

2. nieodpłatne wykonanie przez przedsiębiorcę innego świadczenia do celów innych, niż związane z działalnością przedsiębiorstwa lub na użytek prywatny jego pracowników, o ile nie chodzi o niewielkie świadczenia rzeczowe".

13 Paragraf 3a UStG reguluje określenie miejsca innego świadczenia stanowiąc, co następuje:

„1) Z zastrzeżeniem ust. 2–8 oraz §§ 3b, 3e i 3f, miejscem wykonania innego świadczenia jest miejsce, w którym przedsiębiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. […]

2) Z zastrzeżeniem ust. 3–8 oraz §§ 3b, 3e i 3f, inne świadczenie, które jest wykonywane na rzecz przedsiębiorcy na potrzeby jego przedsiębiorstwa, jest wykonywane w miejscu, w którym usługobiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. [Jeżeli owo] świadczenie jest wykonywane na rzecz zakładu przedsiębiorcy, decydujące jest miejsce jego siedziby. Zdania 1 i 2 stosuje się mutatis mutandis do innego świadczenia wykonywanego na rzecz osoby prawnej prowadzącej wyłącznie działalność niemającą charakteru gospodarczego, której nadano numer identyfikacyjny do celów podatku obrotowego, oraz w przypadku innego świadczenia na rzecz osoby prawnej prowadzącej działalność zarówno gospodarczą, jak i niemającą charakteru gospodarczego; nie dotyczy to innych świadczeń, które są przeznaczone wyłącznie na prywatne potrzeby pracowników lub wspólnika.

3) W drodze odstępstwa od ust. 1 i 2 [ze skutkiem od dnia 30 czerwca 2013 r.]:

[…]

2. Krótkoterminowy wynajem środka transportu jest wykonywany w miejscu, w którym ów środek transportu jest faktycznie udostępniany świadczeniobiorcy. Za krótkoterminowy w rozumieniu zdania pierwszego uważa się wynajem przez nieprzerwany okres:

a) nieprzekraczający 90 dni w przypadku środków transportu morskiego,

b) nieprzekraczający 30 dni w przypadku innych środków transportu.

Wynajem środka transportu, który nie może zostać uznany za krótkoterminowy w rozumieniu zdania drugiego, wykonywany na rzecz świadczeniobiorcy, który nie jest przedsiębiorcą, dla którego nabywa się świadczenie, ani osobą prawną prowadzącą działalność niemającą charakteru gospodarczego, której nadano numer identyfikacyjny do celów podatku obrotowego, jest wykonywany w miejscu, w którym świadczeniobiorca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. […]".

14 Zgodnie z § 3f UStG „dostawy" w rozumieniu § 3 ust. 1b i „inne usługi" w rozumieniu § 3 ust. 9a są realizowane w miejscu, w którym przedsiębiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

15 Spółka QM zarządzająca funduszem inwestycyjnym z siedzibą w Luksemburgu udostępniła dwa pojazdy na rzecz dwóch pracowników, którzy wykonują swoją działalność w Luksemburgu i mają miejsce zamieszkania w Niemczech. Pojazdy te są używane do celów zawodowych i prywatnych.

16 W latach 2013 i 2014 owo udostępnienie zostało dokonane w odniesieniu do jednego z tych pracowników nieodpłatnie, natomiast w przypadku drugiego z nich spółka QM potrąciła w zamian za to kwotę 5688 EUR rocznie z jego wynagrodzenia.

17 QM podlega uproszczonej procedurze opodatkowania w Luksemburgu. W tym państwie członkowskim udostępnienie obu pojazdów nie podlegało VAT ani nie dawało prawa do odliczenia VAT naliczonego od tych dwóch pojazdów.

18 W listopadzie 2014 r. spółka QM zarejestrowała się w Niemczech dla celów VAT. W 2015 r. zgłosiła w deklaracjach dotyczących VAT, w odniesieniu do udostępnienia tych pojazdów, inne świadczenia podlegające opodatkowaniu w wysokości 7904 EUR za rok 2013 i 20 767 EUR za rok 2014.

19 Deklaracje te zostały przyjęte przez organ podatkowy w Saarbrücken, jednak w dniu 30 lipca 2015 r. spółka QM wniosła odwołanie na decyzje o opodatkowaniu dotyczące tych deklaracji.

20 Odwołanie to zostało oddalone przez organ podatkowy w Saarbrücken w dniu 2 maja 2016 r.

21 W dniu 2 czerwca 2016 r. spółka QM wniosła skargę na tę decyzję do Finanzgericht des Saarlandes (sądu ds. finansowych w Saarze, Niemcy), w której podniosła, że warunki opodatkowania VAT udostępnienia pojazdów nie zostały spełnione. Jej zdaniem, po pierwsze, nie chodzi o świadczenia odpłatne, a co najwyżej udostępnienie pojazdu jednemu z dwóch wspomnianych pracowników, które zostało dokonane z wkładem finansowym, może zostać uznane za świadczenie częściowo odpłatne. Po drugie, nie chodzi również o najem środków transportu w rozumieniu art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

22 W tych okolicznościach Finanzgericht des Saarlandes (sąd ds. finansowych w Saarze) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 ust. 2 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że przez pojęcie »wynajmu środków transportu na rzecz osób niebędących podatnikami« rozumieć należy także udostępnienie należącego do przedsiębiorstwa podatnika pojazdu (pojazdu służbowego) do użytkowania na rzecz pracowników przedsiębiorstwa, gdy pracownicy ci nie uiszczają w związku z tym świadczenia wzajemnego niestanowiącego świadczenia przez nich pracy, a więc nie dokonują żadnej zapłaty, nie przeznaczają na to żadnej części swojego wynagrodzenia pieniężnego, a nadto nie dokonują wyboru pomiędzy różnymi korzyściami udzielanymi przez podatnika na podstawie porozumienia między stronami, zgodnie z którym roszczenie o użytkowanie samochodu służbowego wiąże się z rezygnacją z innych korzyści?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że jego zakresem stosowania objęte jest udostępnienie przez podatnika jego pracownikowi pojazdu stanowiącego część majątku przedsiębiorstwa, jeżeli pracownik ten nie dokonuje płatności ani nie przekazuje w zamian za to części swojego wynagrodzenia, a prawo do użytkowania tego pojazdu nie wiąże się ze zrzeczeniem się przez niego innych korzyści.

24 Należy zauważyć, że stosowanie art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112, który określa miejsce opodatkowania VAT usługi wynajmu środków transportu, zakłada, że badana transakcja podlega opodatkowaniu VAT.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 definiuje dostawę towarów jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

26 Jako że warunek ten a priori nie został spełniony w sprawie w postępowaniu głównym, udostępnienie omawianych pojazdów należy uznać nie za „dostawę towarów" w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112, lecz za „świadczenie usług" w rozumieniu art. 24 ust. 1 tej dyrektywy, który przewiduje, że każda transakcja niestanowiąca dostawy towarów w rozumieniu wspomnianego art. 14 jest uważana za świadczenie usług (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2010 r., Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, pkt 26).

27 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

28 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że spółka QM jest podatnikiem i że działa ona w takim charakterze, udostępniając pojazdy swoim pracownikom.

29 Jednakże z utrwalonego orzecznictwa wynika, że świadczenie usług jest dokonywane „odpłatnie" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 i podlega w związku z tym opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Ma to miejsce w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Tego rodzaju bezpośredni związek może zaistnieć w stosunkach między pracodawcą a jego pracownikiem w postaci części wynagrodzenia pieniężnego, z którego pracownik ten musi zrezygnować w zamian za świadczenie przyznawane przez pracodawcę (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 1997 r., Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 14, 15; a także z dnia 29 lipca 2010 r., Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, pkt 29).

31 W niniejszej sprawie sąd odsyłający odnosi się w swoim pytaniu prejudycjalnym do udostępnienia pojazdu, w odniesieniu do którego pracownik nie dokonuje żadnej zapłaty, nie przeznacza żadnej części swojego wynagrodzenia pieniężnego ani nie dokonuje wyboru pomiędzy różnymi korzyściami udzielanymi przez podatnika na podstawie porozumienia między stronami, zgodnie z którym roszczenie o użytkowanie samochodu służbowego wiąże się z rezygnacją z innych korzyści.

32 Tym samym, z zastrzeżeniem ustaleń faktycznych, których powinien dokonać sąd odsyłający, tego rodzaju świadczenia nie można zatem uznać za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

33 W odniesieniu do kwestii, czy transakcję tę należy uznać za odpłatne świadczenie usług na podstawie art. 26 ust. 1 tej dyrektywy, należy przypomnieć, że artykuł ten zrównuje daną transakcję z odpłatnym świadczeniem usług w dwóch przypadkach. Pierwszy przypadek, o którym mowa w owym ust. 1 lit. a), dotyczy użycia towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT naliczony od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu. Drugi przypadek, o którym mowa w owym ust. 1 lit. b), dotyczy nieodpłatnego świadczenia usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa.

34 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 35 opinii, świadczenia usług polegającego na użyciu towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, którego to świadczenia nie można uznać za odpłatne na podstawie art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 – z tego względu, że wbrew wymogom tego przepisu towary te nie dają prawa do odliczenia naliczonego VAT – nie

można również uznać pomocniczo, na podstawie art. 26 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, za świadczenie odpłatne bez podważenia przy tym skuteczności (effet utile) tego warunku dotyczącego odliczenia naliczonego VAT, przewidzianego w pierwszym z tych dwóch przepisów.

35 W niniejszej sprawie z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że spółka QM podlegała uproszczonemu systemowi opodatkowania w Luksemburgu, w ramach którego nie mogła ona zgłosić, w odniesieniu do lat rozpatrywanych w postępowaniu głównym, odliczenia podatku naliczonego od pojazdu udostępnionego pracownikowi nieodpłatnie.

36 Z akt sprawy nie wynika jednak w sposób wyraźny, czy takie prawo do odliczenia nie mogłoby zostać przyznane w Niemczech.

37 Jednakże nawet gdyby sąd odsyłający uznał, że warunek ten został spełniony w Niemczech i że podobnie było w przypadku innych warunków stosowania art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, uznanie udostępnienia pojazdu rozpatrywanego w postępowaniu głównym za odpłatne świadczenie usług, które by z tego wynikało, w każdym razie nie może być objęte zakresem art. 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

38 Transakcja uznana za odpłatne świadczenie usług na podstawie art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie może bowiem stanowić „wynajmu środka transportu" w rozumieniu art. 56 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

39 W braku definicji w dyrektywie 2006/112 lub odesłania do prawa państw członkowskich pojęcie „wynajmu środka transportu" w rozumieniu art. 56 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii, które należy interpretować na terytorium Unii w sposób jednolity, niezależnie od kwalifikacji stosowanych w państwach członkowskich (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., AJPF Caraș-Severin i DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, pkt 30).

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „najem nieruchomości" w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy wymaga spełnienia kilku warunków, a mianowicie przeniesienia przez właściciela nieruchomości na najemcę, w zamian za czynsz i na uzgodniony czas, prawa do zajmowania nieruchomości i do wykluczenia każdej innej osoby z korzystania z takiego prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 października 2001 r., „Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 55; z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard, C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Warunki te mają zastosowanie mutatis mutandis w celu ustalenia, co stanowi „wynajem środka transportu" w rozumieniu art. 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

42 Wynika z tego, że tego rodzaju kwalifikacja wymaga, by właściciel środka transportu przeniósł na najemcę, w zamian za czynsz i na określony czas, prawo do używania tego środka transportu i do wykluczenia z tego prawa innych osób.

43 W odniesieniu do warunku dotyczącego czynszu należy wyjaśnić, że braku zapłaty czynszu nie może zastąpić okoliczność, iż w ramach podatku dochodowego takie wykorzystanie do celów prywatnych towaru należącego do przedsiębiorstwa uznaje się za wymierne świadczenie w naturze, a zatem za swego rodzaju część wynagrodzenia, z którego korzystający zrezygnował w zamian za udostępnienie mu tego towaru (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard, C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, pkt 28).

44 Z orzecznictwa wynika bowiem, że pojęcia czynszu do celów zastosowania art. 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 nie można interpretować analogicznie poprzez zrównanie z nim świadczenia w naturze i wymaga ono istnienia czynszu pieniężnego (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard, C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, pkt 29, 34).

45 Warunek taki nie może być spełniony w przypadku nieodpłatnego użytkowania towaru zaliczonego do aktywów przedsiębiorstwa, które miałoby zostać uznane za odpłatne świadczenie usług na podstawie art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

46 Transakcja taka nie jest zatem objęta art. 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

47 Należy jednak dodać, że z postanowienia odsyłającego wyraźnie wynika, iż sprawa w postępowaniu głównym dotyczy również udostępnienia pojazdu przez spółkę QM jednemu ze swoich pracowników, w zamian za co pracownik ten zapłacił w rozpatrywanych latach około 5700 EUR rocznie, odliczonych od wynagrodzenia.

48 Chociaż świadczenie to nie zostało wyraźnie wymienione przez sąd krajowy w przedłożonym pytaniu, Trybunał uważa za konieczne dostarczenie dodatkowych wskazówek w tym względzie.

49 W takim przypadku może bowiem chodzić o odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, które może zatem wchodzić w zakres art. 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego w świetle dowodów, którymi dysponuje.

50 W tym względzie z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że wskazany pojazd został udostępniony osobie niebędącej podatnikiem przez podatnika działającego w takim charakterze i że chodzi o „środek transportu" w rozumieniu art. 38 rozporządzenia wykonawczego. Nie zostało również zakwestionowane, że chodzi o udostępnienie na okres przekraczający 30 dni i że nie stanowi ono zatem wynajmu „krótkoterminowego" w rozumieniu art. 56 ust. 3 dyrektywy 2006/112, który byłby w związku z tym wyłączony z zakresu stosowania art. 56 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

51 Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 48 opinii, okoliczność, że spółka QM nie jest w prawie krajowym właścicielem pojazdu z prawnego punktu widzenia i że mogła go wynajmować na innej podstawie, a w szczególności z tego względu, że może nim rozporządzać na mocy umowy leasingu, nie może stać na przeszkodzie uznaniu takiego udostępnienia za świadczenie usług najmu tego pojazdu, o którym mowa w art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

52 Podobnie okoliczność, że udostępnienie pojazdu nie było przedmiotem umowy odrębnej od umowy o pracę, oraz okoliczność, że okres wynajmu nie jest ściśle określony w czasie, lecz zależy od istnienia stosunku pracy między spółką QM a jej pracownikiem, również nie stoją na przeszkodzie takiej kwalifikacji, pod warunkiem że okres ten jest jednak dłuższy niż 30 dni.

53 Do sądu rozpoznającego sprawę należy natomiast zbadanie istnienia „prawdziwej umowy" między tymi osobami w odniesieniu do okresu korzystania oraz prawa do użytkowania towaru i do wykluczenia z niego innych osób, jak orzeczono w sprawie dotyczącej mieszkań (zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 maja 2003 r., Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, pkt 51; z dnia 29 marca 2012 r., BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, pkt 29).

54 Ponadto, o ile warunek dotyczący prawa najemcy do używania pojazdu i wyłączenia z niego innych osób nie wymaga, aby podatnik nie był w stanie przeznaczyć pojazdu do celów służbowych, o tyle zakłada on jednak, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 63 opinii, że pojazd pozostaje stale do dyspozycji pracownika, w tym do jego prywatnych potrzeb.

55 Wykładnię tę potwierdza logika leżąca u podstaw przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczących miejsca świadczenia usług, w ramach której opodatkowanie następuje w miarę możliwości w miejscu korzystania z towarów lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 29), które zgodnie z art. 56 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy odpowiada miejscu, w którym osoba niebędąca podatnikiem, na rzecz której wynajęto pojazd, ma siedzibę, miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

56 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zakresem jego stosowania nie jest objęte udostępnienie przez podatnika jego pracownikowi pojazdu stanowiącego część majątku przedsiębiorstwa, jeżeli transakcja ta nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy. Wskazany art. 56 ust. 2 akapit pierwszy ma natomiast zastosowanie do takiej transakcji, jeżeli chodzi o odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c), a pracownik, o którym mowa, ma trwałe prawo do korzystania z tego pojazdu do celów prywatnych i do wykluczenia z tego prawa innych osób w zamian za czynsz w uzgodnionym okresie przekraczającym 30 dni.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że zakresem jego stosowania nie jest objęte udostępnienie przez podatnika jego pracownikowi pojazdu stanowiącego część majątku przedsiębiorstwa, jeżeli transakcja ta nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy. Wskazany art. 56 ust. 2 akapit pierwszy ma natomiast zastosowanie do takiej transakcji, jeżeli chodzi o odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c), a pracownik, o którym mowa, ma trwałe prawo do korzystania z tego pojazdu do celów prywatnych i do wykluczenia z tego prawa innych osób w zamian za czynsz w uzgodnionym okresie przekraczającym 30 dni.

Podpisy