Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

20. siječnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Isporuka usluga uz naknadu – Članak 26. stavak 1. – Transakcije koje se smatraju isporukom usluga uz naknadu – Članak 56. stavak 2. – Određivanje mjesta oporezivanja – Najam prijevoznog sredstva – Ustupanje automobila zaposlenicima”

U predmetu C-288/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht des Saarlandes (Financijski sud Saarlanda, Njemačka), odlukom od 18. ožujka 2019., koju je Sud zaprimio 9. travnja 2019., u postupku

QM

protiv

Finanzamt Saarbrücken,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, i N. Jääskinen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za društvo QM, G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald i F. Schöter, *Steuerberater*, uz asistenciju F.-J. Müllera i F. von Ittera, *Rechtsanwälte*,

– za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, R. Pethke i N. Gossement, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 17. rujna 2020.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 56. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva QM i Finanzamta Saarbrücken (Porezna uprava u Saarbrückenu, Njemačka), povodom odluke te porezne uprave da podvrgne porezu na dodanu vrijednost (PDV) ustupanje tog društva automobila dvama svojim zaposlenicima koji rade u Luksemburgu i prebivaju u Njemačkoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 U skladu s člankom 13. dijelom B točkom (b) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL 1995., L 102, str. 18.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), države članice od poreza na dodanu vrijednost mogu izuzeti „najam ili zakup nepokretne imovine”.

4 Članak 6. stavak 2. prvi podstavak Šeste direktive predviđa:

„Isporukom usluga uz naknadu smatraju se:

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

Direktiva 2006/112

5 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 glasi:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

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

6 U skladu s člankom 14. stavkom 1. te direktive, „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

7 U skladu s člankom 24. stavkom 1. te direktive, „isporuka usluga” znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

8 Članak 26. stavak 1. navedene direktive definira transakcije koje se smatraju isporukom usluga uz naknadu na sljedeći način:

„(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.”

9 Članak 56. te direktive navodi:

„1. Mjesto kratkoročnog najma prijevoznog sredstva je mjesto gdje se prijevozno sredstvo daje na raspolaganje korisniku usluge.

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.”

Provedbena uredba

10 U skladu s člankom 38. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2001., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.) (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba):

„1. ‚Prijevozno sredstvo’ kako je navedeno u članku 56. i članku 59. prvom stavku točki (g) [Direktive 2006/112] uključuje vozila […].

2. Prijevozna sredstva navedena u stavku 1. posebno uključuju sljedeća vozila:

(a) kopnena vozila, kao što su automobili […]

[…]”

Njemačko pravo

11 Članak 1. stavak 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), kako je izmijenjen Gesetzom zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (Zakon o prijenosu Direktive o uzajamnoj pomoći i izmjeni poreznih odredbi) od 26. lipnja 2013. (BGBl. I 2013., str. 1809.) (u daljnjem tekstu: UStG), predviđa da isporuke i druge usluge koje poduzetnik u okviru svojeg poduzeća obavlja uz naknadu na državnom području podliježu porezu na promet.

12 Članak 3. stavak 9.a UStG-a s drugim uslugama uz naknadu izjednačava:

„1. korištenje poduzetnika robe koja čini dio imovine poduzeća za svrhe koje nisu poslovne ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, pri čemu se pretporez u cijelosti ili djelomično odbija, pod uvjetom da se ne radi o malim uslugama u naravi; […]

2. besplatno pružanje poduzetnika druge usluge u svrhe koje nisu poslovnog karaktera ili za privatne potrebe njegova osoblja, pod uvjetom da se ne radi o malim uslugama u naravi."

13 Članak 3.a UStG-a uređuje određivanje mjesta pružanja drugih usluga navodeći:

„(1) Ne dovodeći u pitanje stavke 2. do 8. i članke 3.b, 3.e i 3.f, druge usluge izvršavaju se u mjestu gdje poduzetnik obavlja svoju djelatnost. […]

(2) U skladu sa stavcima 3. do 8. te člancima 3.b, 3.e i 3.f, druge usluge koje se izvršavaju u korist poduzetnika za potrebe njegova poslovanja izvršavaju se u mjestu u kojem njihov korisnik posluje svojim poduzećem. [Ako je navedena] usluga izvršena u korist poduzetnikove poslovne jedinice, odlučujuće je mjesto poslovnog nastana. Rečenice 1. i 2. primjenjuju se *mutatis mutandis* u slučaju druge usluge u korist pravne osobe koja obavlja isključivo nepoduzetničke djelatnosti kojima je dodijeljen identifikacijski broj za potrebe poreza na promet i u slučaju druge usluge u korist pravne osobe koja obavlja i gospodarsku i negospodarsku djelatnost; to se ne primjenjuje na druge usluge koje su namijenjene isključivo za privatne potrebe osoblja ili člana.

(3) Odstupajući od stavaka 1. i 2., [s učinkom od 30. lipnja 2013.]:

[…]

2. Mjesto kratkoročnog najma prijevoznog sredstva je mjesto gdje se prijevozno sredstvo stvarno daje na raspolaganje korisniku. Kratkoročnim najmom u smislu prve rečenice smatra se najam koji se odnosi na neprekinuto razdoblje

(a) koje ne prelazi 90 dana u pogledu plovila,

(b) koje ne prelazi 30 dana u pogledu drugih prijevoznih sredstava.

Najam prijevoznog sredstva koji se ne može se smatrati kratkotrajnim u smislu druge rečenice u korist korisnika koji nije poduzetnik za kojeg se usluga stječe ni pravna osoba koja obavlja negospodarsku djelatnost kojoj je dodijeljen identifikacijski broj za potrebe poreza na promet izvršava se u mjestu u kojem korisnik ima prebivalište ili sjedište. […]"

14 U skladu s člankom 3.f UStG-a, „isporuke" u smislu članka 3. stavka 1.b i „druge usluge" u smislu članka 3. stavka 9.a izvršavaju se u mjestu u kojem poduzetnik posluje svojim poduzećem.

Glavni postupak i prethodno pitanje

15 QM, društvo za upravljanje investicijskim fondovima sa sjedištem u Luksemburgu, ustupilo je dva vozila dvama svojim zaposlenicima koji svoju djelatnost obavljaju u Luksemburgu i koji imaju prebivalište u Njemačkoj. Ta se vozila koriste u poslovne i privatne svrhe.

16 Tijekom 2013. i 2014. godine jednom od tih zaposlenika vozilo se ustupalo bez naknade, a drugom zaposleniku društvo QM zauzvrat je odbijalo od plaće godišnji iznos od 5688 eura.

17 Društvo QM registrirano je u Luksemburgu za pojednostavnjeni postupak oporezivanja. U toj državi članici ustupanje dvaju vozila nije podlijegalo PDV-u i nije davalo pravo ni na odbitak plaćenog pretporeza za ta dva vozila.

18 Društvo QM u studenome 2014. registriralo se u Njemačkoj za potrebe PDV-a. Tijekom 2015. godine prijavilo je na ime PDV-a, u vezi s ustupanjem tih vozila, druge oporezive usluge u iznosu od 7904 eura za 2013. godinu i od 20 767 eura za 2014. godinu.

19 Porezna uprava u Saarbrückenu prihvatila je te prijave, ali je društvo QM 30. srpnja 2015. podnijelo žalbu protiv poreznih rješenja koja se odnose na te prijave.

20 Porezna uprava u Saarbrückenu odbila je tu žalbu 2. svibnja 2016.

21 Dana 2. lipnja 2016. društvo QM podnijelo je tužbu protiv te odluke Finanzgerichtu des Saarlandes (Financijski sud Saarlanda, Njemačka), u kojoj je istaknulo da nisu ispunjeni uvjeti za naplatu PDV-a na ustupanje vozila. S jedne strane, nije riječ o uslugama uz naknadu i, u najboljem slučaju, ustupanje vozila jednom od dvaju predmetnih zaposlenika koje je bilo povezano s financijskim doprinosom moglo bi se smatrati uslugom koja je djelomično naplatna. S druge strane, nije ni riječ o najmu prijevoznih sredstava u smislu članka 56. stavka 2. Direktive 2006/112.

22 U tim je okolnostima Finanzgericht des Saarlandes (Financijski sud Saarlanda) 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?"

O prethodnom pitanju

23 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 56. stavak 2. Direktive 2006/112 tumačiti na način da u njegovo područje primjene ulazi to da porezni obveznik svojem zaposleniku ustupa vozilo koje čini dio poslovne imovine poduzeća kada taj zaposlenik ne izvršava plaćanje niti se za to koristi dijelom svoje novčane naknade i da pravo korištenja tim vozilom ne podrazumijeva odricanje od drugih pogodnosti.

24 Valja istaknuti da primjena članka 56. stavka 2. Direktive 2006/112, koji određuje mjesto oporezivanja PDV-om usluge najma prijevoznog sredstva, podrazumijeva da ispitana transakcija podliježe PDV-u.

25 S tim u vezi valja podsjetiti na to da članak 14. stavak 1. Direktive 2006/112 definira isporuku robe kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik".

26 Budući da takav uvjet *a priori* nije ispunjen u glavnom postupku, ustupanje vozila o kojima je riječ ne treba smatrati „isporukom robe" u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112, nego „isporukom usluga" u smislu članka 24. stavka 1. te direktive, koji predviđa da se svaka transakcija koja ne čini isporuku robe u smislu navedenog članka 14. smatra isporukom usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 29. srpnja 2010., Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, t. 26.).

27 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112, PDV-u podliježe isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

28 U ovom slučaju nije sporno da društvo QM ima svojstvo poreznog obveznika i da je djelovalo kao takvo ustupanjem vozila svojim zaposlenicima.

29 Stoga iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je usluga obavljena „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112, čime je i oporeziva, samo ako između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos tijekom kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu je naknada koju prima pružatelj stvarna protučinidba za uslugu koju pruža korisniku. To je slučaj ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protučinidbe (vidjeti u tom smislu presudu od 11. ožujka 2020., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, t. 21. i navedenu sudsku praksu).

30 Takva izravna veza može se u odnosima između poslodavca i njegova zaposlenika konkretizirati u dijelu plaće u novcu kojeg se potonji mora odreći u zamjenu za uslugu koju prvi pruža (vidjeti u tom smislu presude od 16. listopada 1997., Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, t. 14. i 15. i od 29. srpnja 2010., Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, t. 29.).

31 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev u svojem prethodnom pitanju upućuje na ustupanje vozila za koje zaposlenik ne izvršava plaćanje niti se za to koristi dijelom svoje novčane naknade i nije odabrao ni između različitih prednosti koje je porezni obveznik ponudio u skladu sa sporazumom između stranaka na temelju kojeg bi pravo korištenja vozilom društva podrazumijevalo odricanje od drugih povlastica.

32 Stoga se, podložno činjeničnim provjerama koje mora provesti sud koji je uputio zahtjev, takva usluga ne može kvalificirati kao isporuka usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

33 Što se tiče pitanja treba li tu transakciju smatrati isporukom usluga uz naknadu na temelju članka 26. stavka 1. te direktive, valja podsjetiti na to da taj članak transakciju izjednačava s isporukom usluga uz naknadu u dvama slučajevima. Prvi slučaj, iz tog stavka 1. točke (a), odnosi se na 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; drugi slučaj, iz spomenutog članka 1. točke (b), odnosi na isporuku usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera.

34 Kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 35. svojeg mišljenja, isporuka usluga koja se sastoji od korištenja robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, u svrhe koje nisu poslovnog karaktera, a koja se ne može izjednačiti s pružanjem usluge uz naknadu, na temelju članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112, zbog toga što predmetna roba nije imala pravo na odbitak pretporeza PDV-a, suprotno onomu što se zahtijeva tom odredbom, ne može se, podredno, izjednačiti s takvom isporukom na temelju članka 26. stavka 1. točke (b) a da se ne dovede u pitanje koristan učinak tog uvjeta koji se odnosi na odbitak pretporeza predviđen prvom od tih dviju odredbi.

35 U ovom slučaju iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da je društvo QM podlijegalo pojednostavnjenom sustavu oporezivanja u Luksemburgu, u okviru kojeg za godine o kojima je riječ u glavnom postupku nije moglo istaknuti odbitak plaćenog pretporeza koji se odnosi na vozilo koje je ustupljeno zaposleniku bez naknade.

36 Međutim, iz navedenog spisa ne proizlazi izričito da se takvo pravo na odbitak ne bi moglo ostvariti u Njemačkoj.

37 Međutim, čak i ako bi sud koji je uputio zahtjev smatrao da je taj uvjet u Njemačkoj bio ispunjen i da isto vrijedi za druge uvjete primjene članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112, poistovjećivanje ustupanja vozila o kojem je riječ u glavnom postupku s pružanjem usluge uz naknadu koje iz toga proizlazi ne može u svakom slučaju biti obuhvaćeno člankom 56. stavkom 2. prvim podstavkom Direktive 2006/112.

38 Naime, transakcija koja se smatra isporukom usluga uz naknadu na temelju članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112 ne može predstavljati „najam prijevoznog sredstva" u smislu njezina članka 56. stavka 2. prvog podstavka.

39 U nedostatku definicije u Direktivi 2006/112 ili upućivanja na pravo država članica, pojam „najam prijevoznog sredstva" u smislu njezina članka 56. stavka 2. prvog podstavka predstavlja autonoman pojam prava Unije koji valja tumačiti ujednačeno na području Unije, neovisno o kvalifikacijama kojima se koriste države članice (vidjeti po analogiji presudu od 9. srpnja 2020., AJPF Cara Porto-Severin i DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, t. 30.).

40 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, „iznajmljivanje nepokretne imovine", u smislu članka 13.B točke (b) Šeste direktive, pretpostavlja ispunjenje nekoliko uvjeta, odnosno da vlasnik nekretnine prenese najmoprimcu, u zamjenu za najamninu i na ugovoreno vrijeme, pravo korištenja njegovom imovinom i isključivanja svih drugih osoba iz tog prava (vidjeti u tom smislu presude od 4. listopada 2001., „Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, t. 55. i od 18. srpnja 2013., Medicom i Maison Patrice Alard, C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

41 Ti se uvjeti primjenjuju, *mutatis mutandis*, za određivanje onoga što predstavlja „najam prijevoznog sredstva" u smislu članka 56. stavka 2. prvog podstavka Direktive 2006/112.

42 Iz toga proizlazi da takva kvalifikacija pretpostavlja da vlasnik prijevoznog sredstva najmoprimcu ustupi pravo korištenja tog sredstva uz naknadu i na dogovoreno razdoblje te isključi sve druge osobe iz tog prava.

43 Kada je riječ o uvjetu koji se odnosi na plaćanje najamnine, valja pojasniti da se činjenica da ne postoji plaćanje najamnine ne može nadomjestiti okolnošću da se za to privatno korištenje imovine koja je dio imovine poslovanja, na temelju poreza na dohodak, smatra da predstavlja primitak u naravi koji je mjerljiv i stoga na neki način dio plaće kojeg se korisnik odrekao kako bi mu se predmetna imovina stavila na raspolaganje (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. 28.).

44 Naime, iz sudske prakse proizlazi da se pojam najamnine u svrhu primjene članka 56. stavka 2. prvog podstavka Direktive 2006/112 ne može po analogiji tumačiti izjednačavajući ga s primitkom u naravi i da pretpostavlja postojanje najamnine koja se plaća u novcu (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. 29. i 34.).

45 Takav uvjet ne može se ispuniti u slučaju besplatnog korištenja imovine poduzetnika, koja se može izjednačiti s isporukom usluga uz naknadu na temelju članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112.

46 Takva transakcija stoga nije obuhvaćena člankom 56. stavkom 2. prvim podstavkom Direktive 2006/112.

47 Međutim, valja dodati da iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku izričito proizlazi da se glavni postupak odnosi i na ustupanje vozila društva QM jednom od svojih zaposlenika, u zamjenu za koje je potonji tijekom godina o kojima je riječ u glavnom postupku isplatio gotovo 5700 eura godišnje, što je odbijeno od njegove plaće.

48 Iako sud koji je uputio zahtjev u postavljenom pitanju nije izričito naveo tu uslugu, Sud smatra nužnim pružiti dodatne informacije u odnosu na nju.

49 U takvom slučaju može se, naime, raditi o isporuci usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112, koja stoga može biti obuhvaćena člankom 56. stavkom 2. prvim podstavkom Direktive 2006/112, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, uzimajući u obzir dokaze kojima raspolaže.

50 U tom pogledu iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da je to vozilo osobi koja nije porezni obveznik ustupio porezni obveznik koji djeluje kao takav i da je riječ o „prijevoznom sredstvu" u smislu članka 38. Provedbene uredbe. Nije sporno ni to da je riječ o ustupanju u trajanju duljem od 30 dana i da ono stoga ne predstavlja „kratkoročni" najam u smislu članka 56. stavka 3. Direktive 2006/112, koji bi stoga bio isključen iz područja primjene njezina članka 56. stavka 2. prvog podstavka.

51 Osim toga, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 48. svojeg mišljenja, okolnost da društvo QM u skladu s nacionalnim pravom nije vlasnik vozila s pravnog stajališta i da ga je moglo dati u najam po drugoj osnovi, i osobito zato što može njime raspolagati na temelju ugovora o leasingu, ne protivi se tomu da se takvo ustupanje smatra isporukom usluge najma tog vozila iz članka 56. stavka 2. Direktive 2006/112.

52 Isto tako, dvostruka okolnost da ustupanje vozila nije bilo predmet ugovora koji se razlikuje od ugovora o radu i da trajanje najma nije precizno vremenski određeno, nego ovisi o postojanju radnog odnosa između društva QM i njegova zaposlenika, također ne predstavlja prepreku takvoj kvalifikaciji, pod uvjetom da je to trajanje, međutim, dulje od trideset dana.

53 Suprotno tomu, na sudu pred kojim se vodi postupak jest da provjeri postoji li „stvarni sporazum" između tih osoba o trajanju uživanja i pravu korištenja imovine i isključenje drugih osoba, kao što je to presuđeno u području stanovanja (vidjeti po analogiji presude od 8. svibnja 2003., Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, t. 51. i od 29. ožujka 2012., BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, t. 29.).

54 Osim toga, iako se uvjetom koji se odnosi na najmoprimčevo pravo da koristi vozilo i iz toga isključi druge osobe ne zahtijeva da porezni obveznik ne može zahtijevati korištenje vozilom u službene svrhe, on ipak pretpostavlja, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 63. svojeg mišljenja, da to vozilo trajno ostaje na raspolaganju zaposleniku, uključujući za privatne potrebe.

55 To tumačenje potvrđuje logika na kojoj se temelje odredbe Direktive 2006/112 o mjestu isporuke usluga, prema kojoj se oporezivanje izvršava u najvećoj mogućoj mjeri u mjestu gdje se roba i usluge koriste (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 29.), koje, na temelju članka 56. stavka 2. prvog podstavka te direktive, odgovara mjestu u kojem osoba koja nije porezni obveznik kojemu je vozilo iznajmljeno ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište.

56 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 56. stavak 2. prvi podstavak Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da u njegovo područje primjene ne ulazi to da porezni obveznik svojem zaposleniku ustupa vozilo koje čini dio poslovne imovine poduzeća, ako ta transakcija ne predstavlja isporuku usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive. Nasuprot tomu, navedeni članak 56. stavak 2. prvi podstavak primjenjuje se na takvu transakciju ako je riječ o isporuci usluga uz naknadu u smislu navedenog članka 2. stavka 1. točke (c) i ako taj zaposlenik ima trajno pravo korištenja tim vozilom u privatne svrhe i pravo iz toga isključiti druge osobe u zamjenu za najamninu i na ugovoreno razdoblje dulje od 30 dana.

Troškovi

57 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 56. stavak 2. prvi podstavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., treba tumačiti na način da u njegovo područje primjene ne ulazi to da porezni obveznik svojem zaposleniku ustupa vozilo koje čini dio poslovne imovine poduzeća, ako ta transakcija ne predstavlja isporuku usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive. Nasuprot tomu, navedeni članak 56. stavak 2. prvi podstavak primjenjuje se na takvu transakciju ako je riječ o isporuci usluga uz naknadu u smislu navedenog članka 2. stavka 1. točke (c) i ako taj zaposlenik ima trajno pravo korištenja tim vozilom u privatne svrhe i pravo iz toga isključiti druge osobe u zamjenu za najamninu i na ugovoreno razdoblje dulje od 30 dana.

Potpisi