

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 17 września 2020 r.(1)

Sprawa C-288/19

QM

przeciwko

Finanzamt Saarbrücken

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht des Saarlandes (sąd ds. finansowych w Saarze, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Odpłatne świadczenie usług – Artykuł 45 – Miejsce świadczenia usług – Artykuł 56 – Miejsce świadczenia usług wynajmu środków transportu – Udostępnianie pojazdów służbowych pracownikom

Wprowadzenie

1. Czy udostępnienie przez podatnika pojazdu stanowi czegoś czyżby majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego pracownika podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”)? Jakiego ewentualnie warunki takiego opodatkowania i czy czynność taka stanowi transakcję najmu środka transportu? Na te pytania będzie miała Trybunał okazję odpowiedzieć w niniejszej sprawie, precyzując jednocześnie swoje orzecznictwo dotyczące zarówno udostępniania przez podatników składników majątku ich przedsiębiorstw oraz świadczenia przez nich usług na cele prywatne, jak i definicji usługi najmu w świetle tego orzecznictwa.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2), zmienionej dyrektywą 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r.(3) (zwaną dalej „dyrektywą 2006/112”), stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

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

[...]”.

3. W myśl art. 26 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„1. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

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 podlega 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”.

4. Zgodnie z art. 45 zdanie pierwsze tej dyrektywy:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. [...]”.

5. Wreszcie art. 56 ust. 2 i 3 dyrektywy 2006/112, w brzmieniu mającym zastosowanie od dnia 1 stycznia 2013 r.(4), stanowi:

„2. Miejscem świadczenia usług polegających na wynajmie, innym niż wynajem krótkoterminowy, środków transportu na rzecz osób będących 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”.

Prawo niemieckie

6. Dyrektywa 2006/112 została transponowana do prawa niemieckiego przepisami Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”). Paragraf 3a UStG ustanawia ogólne zasady określania miejsca transakcji opodatkowanych. Na zasadzie odstąpienia od tych przepisów, zgodnie z § 3f UStG, w brzmieniu właściwym dla okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, za miejsce świadczenia usług świadczonych przez podatnika nieodpłatnie dla celów niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa lub na potrzeby prywatne pracowników uznaje się miejsce prowadzenia przez tego podatnika działalności gospodarczej.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytanie prejudycjalne

7. Spółka QM jest spółką zarządzającą funduszami inwestycyjnymi z siedzibą w Luksemburgu. Udostępnia ona pojazdy służbowe, między innymi, dwóm pracownikom mającym miejsce zamieszkania w Niemczech. Mogli oni korzystać z owych pojazdów zarówno do

celów s?u?bowych, jak i prywatnych.

8. W przypadku jednego z pracowników udost?pnienie pojazdu nast?powao nieodp?atnie, natomiast drugi z nich ponosi? koszt, potr?cany mu z wynagrodzenia, w kwocie 5688 EUR rocznie.

9. Sp?ka QM dokonuje przede wszystkim transakcji zwolnionych z podatku VAT i rozlicza si? z niego w Luksemburgu w systemie uproszczonym. System ten nie pozwala na odliczenie podatku VAT naliczonego od towarów i us?ug nabywanych na wcze?niejszym etapie obrotu. W szczeg?lno?ci sp?ka QM nie korzysta?a z prawa do odliczenia podatku naliczonego od dwóch pojazdów b?d?cych przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym.

10. W listopadzie 2014 r. sp?ka QM zarejestrowa?a si? jako podatnik VAT w Niemczech i z?o?y?a deklaracje podatkowe za lata 2013 i 2014, w których uwzgl?dni?a udost?pnienie wspomnianych pojazdów. Na podstawie tych deklaracji Finanzamt Saarbrücken (organ podatkowy w Saarbrücken, Niemcy) wyda? decyzje o opodatkowaniu. W lipcu 2015 r. sp?ka QM wnios?a jednak odwo?anie od tych decyzji. Odwo?anie to zosta?o oddalone w dniu 2 maja 2016 r.

11. W dniu 2 czerwca 2016 r. sp?ka QM wnios?a skarg? na t? decyzj? do s?du odsy?aj?cego. Twierdzi ona, ?e wspomniane udost?pnienie pojazdów nie podlega opodatkowaniu, jako ?e nie jest to ?wiadczenie odp?atne, a w ka?dym razie nie w pe?nym zakresie, oraz ?e nie stanowi ono us?ugi najmu ?rodka transportu w rozumieniu art. 56 dyrektywy 2006/112.

12. W tych okoliczno?ciach Finanzgericht des Saarlandes (s?d ds. finansowych w Saarze, Niemcy) postanowi? zawiesi? post?powanie i wyst?pi? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 ust. 2 [dyrektywy 2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pod poj?ciem »wynajmu ?rodków transportu na rzecz osób nieb?d?cych podatnikami« rozumie? nale?y tak?e udost?pnienie nale??cego do przedsi?biorstwa podatnika pojazdu (pojazdu s?u?bowego) do u?ytkowania na rzecz pracowników przedsi?biorstwa, gdy pracownicy ci nie uiszczaj? w zwi?zku z tym ?wiadczenia wzajemnego niestanowi?cego ?wiadczenia przez nich pracy, a wi?c nie dokonuj? ?adnej zap?aty, nie przeznaczaj? na to ?adnej cz??ci swojego wynagrodzenia pieni??nego, a nadto nie dokonuj? wyboru pomi?dzy ró?nymi korzy?ciami udzielanymi przez podatnika na podstawie porozumienia mi?dzy stronami, zgodnie z którym roszczenie o u?ytkowanie samochodu s?u?bowego wi??e si? z rezygnacj? z innych korzy?ci?”.

13. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wp?yn?? do Trybuna?u w dniu 9 kwietnia 2019 r. Uwagi na pi?mie z?o?y?y: sp?ka QM, rz?d niemiecki oraz Komisja Europejska. Wobec odwo?ania rozprawy z powodu pandemii Covid-19 strony odpowiedzia?y na pi?mie na dodatkowe pytania Trybuna?u.

Analiza

Uwagi wst?pne

14. Wyst?puj?c z pytaniem prejudycjalnym, s?d odsy?aj?cy d??y do ustalenia, czy poj?cie „wynajmu ?rodków transportu na rzecz osób nieb?d?cych podatnikami”, zawarte w art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112 obejmuje nieodp?atne oddanie przez podatnika pojazdu do dyspozycji swojego pracownika do celów zarówno s?u?bowych, jak i prywatnych.

15. Jak wynika z informacji zamieszczonych w odes?aniu prejudycjalnym, sp?r w post?powaniu g?ównym dotyczy dwóch sytuacji. W jednej z nich udost?pnienie samochodu

następuje rzeczywiście nieodpłatnie, natomiast w drugiej z nich pracownik ponosi koszt w wysokości 5688 EUR rocznie, potrącanych mu z wynagrodzenia. Brzmienie pytania prejudycjalnego zdaje się dotyczyć tylko tej pierwszej sytuacji, uważam jednak, że udzielenie sądowi odsyłającemu pełnej i uytecznej odpowiedzi wymaga dokonania analizy obu przypadków. Jest tak tym bardziej, że orzecznictwo Trybunału dotyczy ce, z jednej strony, wykorzystywania skądników majątku przedsiębiorstwa podatnika do celów niezwiązanych z jego działalnością, a z drugiej definicji umowy najmu, które prowadzi do rozbieżnych ocen.

Nieodpłatne udostępnianie pojazdu pracownikowi

16. Co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają transakcje dokonywane odpłatnie. Odpłatność ta może przy tym mieć charakter świadczenia pieniężnego lub innego świadczenia wzajemnego(5). Jeżeli chodzi o relacje między podatnikiem a jego personelem, w orzecznictwie Trybunału znajduje się szereg wskazówek pozwalających ustalić, czy świadczenie na rzecz pracownika ma charakter odpłatny.

17. Wbrew twierdzeniu rzędu niemieckiego zawartemu w jego uwagach na piśmie, z orzecznictwa tego dość jasno wynika, że w stosunkach między podatnikiem a jego pracownikami transakcja odpłatna ma miejsce jedynie w sytuacji, gdy pracownik dokonuje płatności za towar lub usługę, gdy rezygnuje z części wynagrodzenia lub gdy określa część świadczonej przez niego pracy która ma uznać za świadczenie wzajemne za towar lub usługę otrzymane od pracodawcy(6). Nie ma przy tym znaczenia, że w świetle prawa krajowego świadczenie dokonywane przez pracodawcę na rzecz pracownika uznawane jest za część dochodu tego ostatniego do celów podatku dochodowego(7).

18. Podobne stanowisko zajęł Komitet ds. podatku VAT we wskazówkach przyjętych na 101. posiedzeniu w dniu 20 października 2014 r., dokument H(8). Wskazówki te nie mają wprowadzić mocy wiążącej, potwierdzają one jednak takie rozumienie wyżej wskazanego orzecznictwa Trybunału.

19. Jak wynika z informacji zawartych w odesłaniu prejudycjalnym, a także z brzmienia samego pytania prejudycjalnego, zdaniem sądu odsyłającego w niniejszej sprawie, w każdym razie w odniesieniu do jednego z pracowników spółki QM, żadna z powyższych przesłanek umotywiających stwierdzenie istnienia transakcji odpłatnej nie jest spełniona.

20. Nie sposób się zatem zgodzić z twierdzeniem rzędu niemieckiego, zgodnie z którym „należy uznać”, że wynagrodzenie tego pracownika ulega obniżeniu o wartość korzyści wynikającej z udostępnienia mu przez pracodawcę pojazdu.

21. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału za wynagrodzenie świadczenia dokonywanego odpłatnie uznaje się wyłącznie wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane przez podatnika, przy czym musi istnieć bezpośredni związek między owym świadczeniem a otrzymanym wynagrodzeniem(9). Istnienie takiego związku między pracą świadczoną przez pracownika a określeniem korzyści ze strony pracodawcy musiałyby zostać stwierdzone w konkretnej sytuacji przez sąd rozpatrujący sprawę. Nie może tu natomiast być mowy o jakimś „uznaniu” czy też domniemaniu(10).

22. W związku z powyższym należy stwierdzić, że w sytuacji takiej jak opisana w pytaniu prejudycjalnym nie dochodzi do odpłatnego świadczenia usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

23. Rząd niemiecki podnosi natomiast dodatkowy argument, zgodnie z którym odpłatny bądź nieodpłatny charakter udostępnienia pracownikowi pojazdu nie ma w niniejszym przypadku

znaczenia, jako że zastosowanie powinien mieć tu art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112. Przepis ten stanowi, że za odpłatne świadczenie usług uważa się tak, że, między innymi, nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek pracowników. Skoro za udostępnienie pojazdu w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym jest niewątpliwie usługą(11), powinno zdaniem tego sądu podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 26 ust. 1 lit. b). Usługa ta należy przy tym uznać za usługę najmu środka transportu innego niż najem krótkoterminowy, zgodnie więc z art. 56 ust. 2 tej dyrektywy miejscem świadczenia owej usługi jest miejsce zamieszkania usługobiorcy. Argument ten wymaga dokaźniejszego rozważenia.

24. Artykuł 26 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nakazuje uznawać za odpłatne świadczenie usług dwie kategorie sytuacji. Po pierwsze, użycie towarów stanowiących czynniki majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników albo do innych celów niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa podatnika. Ma to jednak zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy podatek VAT zapłacony przy nabyciu tych towarów podlega odliczeniu [lit. a)]. Po drugie, nieodpłatne świadczenie usług na prywatny użytek podatnika lub jego pracowników albo do innych celów niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa podatnika [lit. b)]. W tej drugiej sytuacji nie ma znaczenia, czy podatek zapłacony przy nabyciu towarów lub usług wykorzystywanych do celów nieodpłatnego świadczenia usług na prywatny użytek podatnika lub jego pracowników podlega odliczeniu, czy nie.

25. Sąd niemiecki przyjmuje bez dyskusji, że w sytuacji bezpłatnego udostępnienia pojazdu przez podatnika jego pracownikowi zastosowanie ma art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112. Sąd ten wychodzi bowiem z założenia, że udostępnienie takie stanowi usługę najmu środków transportu w rozumieniu art. 56 ust. 2 tej dyrektywy, której miejscem świadczenia (i opodatkowania) jest miejsce zamieszkania usługobiorcy. A jeżeli usługa ta jest świadczona nieodpłatnie, zastosowanie musi mieć, zgodnie ze swoim literalnym i odseparowanym od kontekstu brzmieniem, wspomniany art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

26. Jest to jednak stawianie wozu przed koniem. Rozumowanie to bowiem, wychodząc od założenia, które mogłoby być co najwyżej jego rezultatem, całkowicie pomija istnienie art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 i pytanie o to, który z dwóch przepisów zawartych w tym ustępie [lit. a) czy lit. b)] ma zastosowanie w sytuacji nieodpłatnego udostępniania przez podatnika pojazdu swojemu pracownikowi.

27. Kwestii tej nie rozstrzyga jednoznacznie dyrektywa 2006/112. Literalne brzmienie tych przepisów mogłoby sugerować, że ich zakresy zastosowania zachodzą na siebie. Jeżeli więc nie da się opodatkować użycia towarów do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników na podstawie art. 26 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy, w szczególności gdy towary te nie dają prawa do odliczenia podatku naliczonego, zawsze można to użycie uznać za usługę i opodatkować na podstawie art. 26 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy.

28. Taka interpretacja byłaby jednak moim zdaniem niezgodna z celem tych uregulowań oraz z zasadą neutralności podatkowej. Pozbawiałaby także w zasadzie sensu uregulowanie art. 26 ust. 1 lit. a).

29. O ile bowiem Trybunał nie rozstrzygnął w swoim orzecznictwie kwestii rozgraniczenia zakresów zastosowania obu tych przepisów(12), o tyle wypowiedział się w przedmiocie ich celu i funkcji.

30. Otóż Trybunał orzekł, w odniesieniu do art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG(13), mającego brzmienie co do istoty identyczne z brzmieniem art. 26 ust. 1 dyrektywy 2006/112, że jego celem jest zapewnienie równego traktowania podatników i konsumentów. Chodzi tu o

uniknięcie braku opodatkowania towarów wchodzących w skład majątku przedsiębiorstwa używanych do celów prywatnych oraz usług świadczonych nieodpłatnie na cele prywatne(14).

31. W szczególności, w odniesieniu do art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy 77/388 [obecnie art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112], Trybunał stwierdził, że ponieważ jego celem jest unikanie braku opodatkowania towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa podatnika a używanych do celów prywatnych, przepis ten wymaga uznania takiego użycia za usług odpłatną i jego opodatkowania tylko w sytuacji, gdy podatnik skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tego towaru. Natomiast opodatkowanie użycia do celów prywatnych towaru, który wprawdzie wchodzi w skład majątku przedsiębiorstwa podatnika, ale nie dał podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego przy jego nabyciu, stanowiłoby podwójne opodatkowanie sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej(15). Nie ma przy tym znaczenia, z jakiego powodu podatnik nie mógł skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu owego towaru(16).

32. W takiej też sytuacji jest podatnik, który, jak spółka QM, prowadzi wyłącznie działalność zwolnioną i nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług na potrzeby tej działalności. Z punktu widzenia systemu podatku VAT podatnik taki znajduje się w podobnej sytuacji jak konsument, to znaczy że ponosi ciężar podatku VAT naliczonego na wcześniejszych etapach obrotu.

33. W związku z tym zastosowanie art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, w sytuacji gdy podatnik taki używa do celów prywatnych, nieodpłatnie, towarów wchodzących w skład majątku jego przedsiębiorstwa, stanowiłoby obejście ograniczenia, jakie znajduje się pod lit. a) tego samego przepisu, zgodnie z którym uznaje się za usług opodatkowaną wyłącznie użycie do celów prywatnych towarów, przy nabyciu których podatnik skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Oznaczałoby to podwójne opodatkowanie tych towarów i naruszenie tym samym zasady neutralności podatkowej.

34. Nie byłoby to też zgodne z celem art. 26 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jakim jest, zgodnie z przytoczonym powyżej orzecznictwem Trybunału, uniknięcie braku opodatkowania towarów i usług przeznaczonych na cele prywatne oraz zapewnienie równego traktowania konsumentów i podatników. W sytuacji bowiem, gdy podatnik nie skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towaru, transakcja nabycia tego towaru jest i pozostaje opodatkowana, a sam podatnik znajduje się z punktu widzenia podatku VAT w takiej samej sytuacji jak konsument.

35. Uważam wobec tego, że art. 26 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że lit. b) tego przepisu nie dotyczy usług polegających na udostępnianiu przez podatnika do celów prywatnych lub innych celów niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa tego podatnika. W odniesieniu do takich usług zastosowanie ma bowiem lit. a) tego samego przepisu, zgodnie z którą takie udostępnianie uznaje się za usług świadczoną odpłatnie, ale tylko w sytuacji gdy podatnik skorzystał z prawa odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tego towaru.

36. Uważam więc, wbrew stanowisku rzędu niemieckiego, że w sytuacji gdy podatnik udostępnił pracownikowi pojazd stanowiący część majątku przedsiębiorstwa, za co pracownik ten nie ponosi opłaty, ani nie rezygnuje z części wynagrodzenia lub innych korzyści należnych mu od podatnika, ani też nie świadczy dodatkowej pracy bezpośrednio związanej z udostępnieniem owego pojazdu, udostępnienia tego nie można traktować jako odpłatnego świadczenia usług ani na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, ani na podstawie jej art. 26 ust. 1 lit. b). Pytanie o zastosowanie art. 56 ust. 2 tej dyrektywy jest więc bezprzedmiotowe.

37. Na pytanie prejudycjalne proponuję więc odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 26 ust. 1

lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tych przepisów udostępnianie przez podatnika pojazdu stanowiącego część majątku jego przedsiębiorstwa do użytku prywatnego pracownika, w sytuacji gdy pracownik ten nie ponosi opłaty, nie rezygnuje z części wynagrodzenia lub innych korzyści należnych mu od podatnika ani też nie świadczy dodatkowej pracy z tytułu udostępnienia mu owego pojazdu.

Odpłatne udostępnianie pojazdu pracownikowi

38. Jak wspominałem na wstępie, mimo że pytanie prejudycjalne wskazuje wprost tylko sytuację nieodpłatnego udostępniania pojazdu pracownikowi, postępowanie przed sądem krajowym dotyczy dwóch przypadków, przy czym w drugim z nich pracownik ponosi z tytułu udostępnionego mu pojazdu opłatę potrącaną z wynagrodzenia. Dla kompletności odpowiedzi udzielonej sądowi odsyłającemu należy moim zdaniem przeanalizować także tę drugą sytuację.

39. W sytuacji gdy pracownik podatnika ponosi opłatę z tytułu udostępnienia mu przez tego podatnika pojazdu do użytku prywatnego, dochodzi moim zdaniem do transakcji odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Nie ma tu zatem potrzeby odwoływania się do art. 26 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. Ten ostatni przepis dotyczy moim zdaniem sytuacji, w których towary należą do majątku przedsiębiorstwa podatnika są udostępniane nieodpłatnie.

40. Ma to dwa skutki. Po pierwsze, nie ma zastosowania zastrzeżenie zawarte w art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym przepis ten ma zastosowanie tylko do towarów, przy nabyciu których podatnik skorzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego. W sytuacji gdy podatnik udostępnia towar, na przykład pojazd, stanowiący część majątku jego przedsiębiorstwa, swojemu pracownikowi i dzieje się to w ramach stosunku pracy, należy moim zdaniem uznać, że dzieje się to w charakterze podatnika. Taka transakcja z zasady podlega więc opodatkowaniu. Natomiast podatnik uzyskuje jednocześnie, co do zasady, prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tego towaru, a w razie gdy, jak spółka QM, nie prowadzi działalności opodatkowanej w danym państwie członkowskim, prawo do jego zwrotu.

41. Po drugie, za podstawę opodatkowania w takiej sytuacji należy co do zasady przyjąć kwotę rzeczywiście otrzymaną przez podatnika od jego pracownika z tytułu udostępnienia towaru, a nie, jak to ma miejsce w praktyce w przypadku udostępnienia nieodpłatnego, koszt nabycia tego towaru.

42. Oczywiście, właściwe organy krajowe muszą ustalić, czy opłata ponoszona przez pracownika rzeczywiście stanowi zapłatę z tytułu udostępnienia towaru. Celem wspólnego systemu podatku VAT nie jest bowiem opodatkowanie wszelkich przepływów finansowych. Opodatkowaniu podlegają transakcje, to jest dostawy towarów i usługi, dokonywane odpłatnie. Związane z tymi transakcjami przepływy finansowe stanowią jedynie podstawę opodatkowania owych transakcji, uznaje się bowiem, że odzwierciedlają one ich wartość. Muszą one jednak mieć charakter świadczenia wzajemnego i ekwiwalentnego, by transakcje, z którymi te przepływy są związane, mogły być uznane za odpłatne w rozumieniu art. 2 dyrektywy 2006/112(17).

43. W niniejszej sprawie spółka QM, w odpowiedzi na pytanie Trybunału, informuje, że zainteresowany pracownik ponosi częściowy koszt udostępnienia mu samochodu z tego względu, iż koszt jego nabycia (leasingu) przez spółkę QM przekracza kwotę przewidzianą na ten cel w budżecie spółki. Pracownik wyrównuje więc tę różnicę. Moim zdaniem powstaje wątpliwość, czy w takiej sytuacji następuje wymiana świadczeń wzajemnych i ekwiwalentnych, a zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy w rozumieniu przytoczonego powyżej orzecznictwa Trybunału.

Rozstrzygnięcie tej wątpliwości wymaga jednak analizy stosunku prawnego istniejącego między podatnikiem a jego pracownikiem, co należy do sądu odsyłającego.

44. Jeżeli sąd ten dojdzie do wniosku, że sporne w postępowaniu główne udostępnienie środka transportu pracownikowi nastąpiło odpłatnie w rozumieniu przepisów o podatku VAT, pojawi się kwestia określenia miejsca świadczenia takiej usługi. Co do zasady, jako że pracownik podatnika zwykle jest osobą niebędącą podatnikiem, zastosowanie powinien tu mieć art. 45 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym miejscem świadczenia usługi jest miejsce siedziby, miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zamieszkania usługodawcy. Jeżeli jednak udostępnienie dotyczy środka transportu, należy odpowiedzieć na pytanie, czy udostępnienie takie można uznać za usługę najmu innego niż krótkoterminowy w rozumieniu art. 56 ust. 2 tej dyrektywy. W takim razie bowiem miejscem świadczenia usługi byłoby miejsce zamieszkania pracownika jako usługobiorcy.

45. Dyrektywa 2006/112 nie definiuje pojęcia „usługi najmu”. Nie odsyła ona również w tej kwestii do prawa krajowego państw członkowskich, w związku z czym termin ten należy interpretować jako autonomiczne pojęcie prawa Unii.

46. Na temat znaczenia tego pojęcia wypowiedział się natomiast Trybunał. Orzecznictwo to odnosi się do najmu nieruchomości w kontekście zwolnienia takiej działalności z podatku VAT, uważam jednak, że można je zastosować także do najmu rzeczy ruchomych, w tym pojazdów. Ramy, jakie dla pojęcia „najmu” określi Trybunał, nie wykraczają bowiem poza powszechnie przyjęte znaczenie tego terminu w języku prawniczym.

47. Zgodnie z tym orzecznictwem do stwierdzenia istnienia usługi najmu konieczne jest spełnienie wszystkich przesłanek takiej transakcji, to znaczy że właściciel przedmiotu najmu udziela najemcy, w zamian za zapłatę czynszu i na umówiony czas, prawa do użytkowania przedmiotu najmu z wyłączeniem innych osób(18). Należy wobec tego zbadać, czy przesłanki te są spełnione w przypadku odpłatnego udostępnienia przez podatnika, do celów prywatnych jego pracownika, pojazdu stanowiącego część majątku przedsiębiorstwa podatnika.

48. Na wstępie trzeba zaznaczyć, że jakkolwiek Trybunał wspomina w wyroku *Medicom i Maison Patrice Alard*(19) o właścicielu przedmiotu najmu, należy przez to rozumieć kałdego wynajmującego. Okoliczności, że spółka QM nie jest właścicielem, lecz leasingobiorcą pojazdu będącego przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nie stoi więc na przeszkodzie uznaniu udostępnienia tego pojazdu przez ową spółkę za umowę najmu.

49. Następnie, w sytuacji w której mowa o odpłatnym udostępnieniu pojazdu, przesłanką zapłaty czynszu należy moim zdaniem co do zasady uznać za spełnioną.

50. Jeżeli chodzi o czas trwania najmu, nie uważam, żeby czas ten musiał być określony konkretną datą lub określoną liczbą jednostek czasu (dni, miesięcy lub lat). Czas trwania umowy najmu może być też określony pewnym zdarzeniem lub warunkiem, na przykład czasem trwania stosunku pracy danego pracownika lub okresem obowiązywania umowy leasingu pojazdu przez podatnika(20). Co więcej, w tradycjach prawnych państw członkowskich nie jest powszechnie przyjęte, by umowa najmu musiała być zawarta na czas oznaczony; może ona obowiązywać również przez czas nieoznaczony(21), z możliwością rozwiązania przez strony, na przykład w razie ustania stosunku pracy.

51. Takie sposoby określenia czasu trwania najmu również spełniają moim zdaniem przesłankę „umówionego czasu”. Przesłanka ta ma bowiem na celu jedynie odróżnienie najmu od przeniesienia prawa własności bądź innych podobnych praw rzeczowych. Za z punktu widzenia systemu podatku VAT przesłanka ta służy rozróżnieniu między świadczeniem usług a

dostaw? towarów.

52. Nie uwa?am zatem, wbrew stanowisku spó?ki QM zawartemu w jej uwagach, by okoliczno??, ?e udost?pnienie pojazdu pracownikowi jest ograniczone czasem trwania stosunku pracy, sta?a na przeszkodzie uznaniu tego udost?pnienia za us?ug? najmu.

53. Oczywi?cie istotne jest, czy zamierzony przez strony czas trwania u?ytkowania pojazdu przekracza czy nie przekracza 30 dni, gdy? od tego jest uzale?nione zastosowanie art. 56 ust. 1 lub ust. 2 dyrektywy 2006/112, a co za tym idzie miejsce ewentualnego opodatkowania transakcji. Umow? zawart? na czas nieoznaczony nale?y przy tym, moim zdaniem, uznawa? za zawart? na czas d?u?szy ni? 30 dni.

54. Je?eli chodzi wreszcie o warunek korzystania z wy??czeniem innych osób, jest to cecha, któr? wi??e si? zwykle z prawem w?asno?ci i niektórymi innymi prawami rzeczowymi. Wynika ona ze skuteczno?ci erga omnes owych praw rzeczowych.

55. Trybuna? uzna? ten warunek za cech? niezbdn? transakcji najmu w rozumieniu przepisów o podatku VAT po raz pierwszy w wyroku z dnia 4 pa?dziernika 2001 r., „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:506). W sprawie tej chodzi?o o pytanie, czy zwolnienie z podatku „najmu lub dzier?awy nieruchomo?ci” przewidziane w art. 13 cz??? B akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 77/388(22) obejmuje ustanowienie prawa u?ytkowania (ususfructus) nieruchomo?ci. Pytanie to zosta?o postawione w kontek?cie przeciwdzia?ania nadu?yciom polegaj?cym na sztucznym ustanawianiu takiego prawa w celu uzyskania nienale?nego prawa do odliczenia podatku naliczonego od dostawy rzeczowej nieruchomo?ci(23).

56. To w tych okoliczno?ciach rzecznik generalny F.G. Jacobs stwierdzi?, ?e umowa najmu charakteryzuje si? mi?dzy innymi tym, i? najemca uzyskuje prawo do korzystania z przedmiotu najmu, jakby by? jego w?a?cicielem, oraz do wykluczenia lub przyjmowania tam (mowa o nieruchomo?ci) innych osób(24). Jak si? przy tym wydaje, rzecznik generalny F.G. Jacobs zainspirowa? si? przy tym znaczeniem terminu „leasing”, u?ytego równie? w omawianym przepisie dyrektywy, który w prawie anglosaskim oznacza? mo?e równie? prawa podobne do ograniczonych praw rzeczowych w systemach prawa cywilnego(25).

57. W ww. wyroku Trybuna? uj?? to nieco inaczej, stwierdzaj?c, ?e fundamentaln? cech? transakcji polegaj?cej na ustanowieniu rzeczowego prawa u?ytkowania nieruchomo?ci, *któr? transakcja ta dzieli z umow? najmu*, jest udzielenie zainteresowanemu, na umówiony czas i za wynagrodzeniem, prawa do zajmowania nieruchomo?ci, jakby by? on jej w?a?cicielem, i do *wykluczenia wszelkich innych osób z mo?liwo?ci korzystania z tego prawa*(26).

58. Jak z tego wynika, po pierwsze, Trybuna? scharakteryzowa? w ten sposób prawo rzeczowe u?ytkowania, wspominaj?c jedynie przy okazji, ?e podobnymi cechami charakteryzuje si? umowa najmu. Po drugie, w uj?ciu Trybuna?u wykluczenie innych osób dotyczy prawa do korzystania z rzeczy jak w?a?ciciel, a nie wszelkich innych dzia?a? dotycz?cych przedmiotu prawa u?ytkowania (oraz ewentualnie najmu).

59. Dopiero w pó?niejszych wyrokach Trybuna? odniós? ten warunek wprost do umowy najmu w rozumieniu przepisów o zwolnieniu z podatku VAT, jednocze?nie bardzo upraszczaj?c sformu?owanie zawarte w wyroku „Goed Wonen”. Zgodnie z tym nowym sformu?owaniem najem nieruchomo?ci w rozumieniu przepisów dotycz?cych zwolnienia z podatku VAT polega, co do istoty, na tym, ?e w?a?ciciel nieruchomo?ci przenosi na najemc?, w zamian za zap?at? czynszu i na umówiony czas, prawo zajmowania tej nieruchomo?ci z wy??czeniem innych osób(27).

60. Nie s?dz? jednak, by Trybuna? chcia? w ten sposób ustanowi? szczególnie wysokie

wymagania wobec umowy najmu w rozumieniu przepisów o podatku VAT. Wymagania te nie wykraczają poza zwykle przyjęte w tego typu umowach uprawnienie najemcy do korzystania z przedmiotu najmu i ochrony przed ingerencją w to uprawnienie (i jego wykonywanie) przez nieuprawnione osoby trzecie. Nie wyklucza to natomiast uprawnienia, jakie właścicielowi przedmiotu najmu (lub szerzej wynajmującemu) przysługują czy to z mocy prawa, czy też na podstawie umowy zawartej między stronami. Nie wyklucza to również tego, że najemca może mieć określone obowiązki związane z przedmiotem najmu, ciążące na nim na innej podstawie, na przykład na podstawie stosunku pracy czy czegoś z wynajmującym.

61. O ile wiem jestem skłonny uznać, jak już wspominałem, że omówione powyżej orzecznictwo może znaleźć zastosowanie także do wykładni pojęcia „najmu środków transportu” w rozumieniu art. 56 dyrektywy 2006/112, o tyle nie zgadzam się z twierdzeniem spółki QM, zgodnie z którym kryteria wynikające z tego orzecznictwa, a w szczególności kryterium korzystania z przedmiotu najmu z wyłączeniem innych osób, wykluczają uznanie istnienia umowy najmu w przypadku udostępnienia pojazdu pracownikowi w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym.

62. Spółka ta twierdzi mianowicie, że ponieważ udostępnienie pojazdu następuje również do celów służbowych, pracownik nie korzysta z niego z wyłączeniem innych osób, gdy użytkowanie pojazdu *przez pracownika do celów służbowych* (w domyśle: w interesie pracodawcy) oznacza w istocie użytkowanie go *przez pracodawcę*.

63. Nie sposób się z takim twierdzeniem zgodzić. Okoliczności, że możliwość korzystania z samochodu ułatwia pracownikowi wywiązywanie się z obowiązków zawodowych i że taki by, między innymi, cel udostępnienia mu tego pojazdu przez pracodawcę, nie zmienia faktu, że w ramach umowy z pracodawcą dysponuje on tym konkretnym pojazdem na zasadzie wyłączności. Podobnie nie zmienia tego fakt, że pracodawca może pracownikowi wydawać polecenia, których wykonanie wymaga użycia udostępnionego pojazdu(28). Tak samo mogłoby być, gdyby pracownik był właścicielem owego pojazdu. Inaczej byłoby natomiast, gdyby pracodawca posiadał flotę pojazdów, których pracownicy mogliby używać według potrzeb (i w ramach dostępnoci tych pojazdów), ale żaden z nich nie byłby na stałe przypisany do określonego pracownika.

64. Podobnie, bez znaczenia dla oceny istnienia transakcji najmu w rozumieniu art. 56 dyrektywy 2006/112 jest okoliczność, że podatnik udostępnia pojazd pracownikowi na podstawie umowy o pracę, a nie na podstawie odrębnej umowy cywilnoprawnej. W ramach systemu podatku VAT przyjmuje się bowiem funkcjonalną definicję transakcji, a nie tę wynikającą z ich formalnoprawnej postaci. Jeżeli więc transakcja spełnia funkcjonalne kryteria transakcji najmu środków transportu, nie ma znaczenia, w jakiego rodzaju umowie została zamieszczona(29).

65. W związku z powyższym jestem zdania, że w sytuacji gdy podatnik udostępnia odpłatnie pojazd stanowiący część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych swojego pracownika na czas dłuższy niż trzydzieści dni, stanowi to najem środka transportu w rozumieniu art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

66. Rozstrzygnięcie takie będzie też zgodne z celem dyrektywy 2008/8, jakim jest opodatkowanie w miejscu rzeczywistej konsumpcji(30). W przypadku bowiem środków transportu udostępnianych pracownikom podatnika do celów prywatnych, za miejsce rzeczywistej konsumpcji usługi należy uważać miejsce zamieszkania tych pracowników.

67. Proponuję zatem uzupełnić odpowiedź na pytanie prejudycjalne, orzekając, że w sytuacji gdy sąd krajowy ustali, iż udostępnienie przez podatnika pojazdu stanowi czegoś skądinąd majątku przedsiębiorstwa tego podatnika do celów prywatnych jego pracownika na okres dłuższy niż

trzydzieści dni następuje odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 oraz orzecznictwa Trybunału dotyczącego tego przepisu, art. 56 ust. 2 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „najmu środka transportu innego niż krótkoterminowy” obejmuje takie udostępnienie.

Wnioski

68. Wobec czego ci powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Finanzgericht des Saarlandes (sąd ds. finansowych w Saarze, Niemcy):

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) i art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tych przepisów udostępnianie przez podatnika pojazdu stanowiącego część majątku jego przedsiębiorstwa do użytku prywatnego pracownika, w sytuacji gdy pracownik ten nie ponosi opłaty, nie rezygnuje z części wynagrodzenia lub innych korzyści należnych mu od podatnika ani też nie świadczy dodatkowej pracy z tytułu udostępnienia mu owego pojazdu.

2) W sytuacji gdy sąd krajowy ustali, iż udostępnienie przez podatnika pojazdu stanowiącego składnik majątku przedsiębiorstwa tego podatnika do celów prywatnych jego pracownika na okres dłuższy niż trzydzieści dni następuje odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 oraz orzecznictwa Trybunału dotyczącego tego przepisu, art. 56 ust. 2 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „najmu środka transportu innego niż krótkoterminowy” obejmuje takie udostępnienie.

1 Język oryginału: polski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 Dz.U. 2008, L 44, s. 11.

4 Zobacz art. 4 dyrektywy 2008/8.

5 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., A (C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 35, 36).

6 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 października 1997 r., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 15–17); z dnia 29 lipca 2010 r., Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, pkt 29–31); z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, pkt 30).

7 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).

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokument dostępny na stronie internetowej Komisji.

9 Wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., A (C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 31).

10 Zobacz wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, pkt 30).

11 W myśl art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112 świadczeniem usług jest każda transakcja

niestanowi?ca dostawy towarów.

12 Mo?na nawet odnie?? wra?enie, ?e celowo unika? jej rozstrzygni?cia (zob. wyrok z dnia 16 pa?dziernika 1997 r., Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, pkt 20).

13 Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1). Dyrektywa uchylona i zast?piona dyrektyw? 2006/112.

14 Wyrok z dnia 16 pa?dziernika 1997 r., Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, pkt 25).

15 Wyrok z dnia 25 maja 1993 r., Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, pkt 8, 9).

16 Mo?e tak by? na przyk?ad w sytuacji, gdy naby? ten towar od osoby nieb?d?cej podatnikiem (zob. wyrok z dnia 27 czerwca 1989 r., Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, pkt 9).

17 Zobacz, podobnie, wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., A (C?410/17, EU:C:2019:12, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Zobacz 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 26).

19 Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard (C?210/11 i C?211/11, EU:C:2013:479).

20 Podobne rozwi?zania spotyka si? tak?e w innych dziedzinach ni? stosunki pracy, na przyk?ad powszechna jest praktyka wynajmu dekodera na czas trwania umowy o dostarczanie sygna?u telewizji kablowej lub satelitarnej.

21 Zobacz na przyk?ad art. 659 polskiego kodeksu cywilnego.

22 Obecnie norma ta znajduje si? w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112.

23 Zobacz wyrok z dnia 4 pa?dziernika 2001 r., „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:506, pkt 31).

24 Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:115, pkt 79, 84).

25 Zobacz opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:115, pkt 60, 74).

26 Wyrok z dnia 4 pa?dziernika 2001 r., „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:506, pkt 55).

27 Zobacz wyroki: z dnia 9 pa?dziernika 2001 r., Mirror Group (C?409/98, EU:C:2001:524, pkt 31); z dnia 8 maja 2003 r., Seeling (C?269/00, EU:C:2003:254, pkt 49) i wreszcie z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard (C?210/11 i C?211/11, EU:C:2013:479, pkt 26).

28 Analogicznie, cz?sto praktykowane ostatnio (to jest na wiosn? 2020 r.) zobowi?zanie pracownika do pracy zdalnej z domu nie oznacza naruszenia przez pracodawc? posiadania przez pracownika nieruchomo?ci stanowi?cej jego miejsce zamieszkania.

29 Zobacz analogicznie, w kontek?cie ró?nic mi?dzy prawem u?ytkowania a najmem nieruchomo?ci, wyrok z dnia 4 pa?dziernika 2001 r., „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:506,

pkt 58).

30 Motyw 3 dyrektywy 2008/8.