

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 17. novembra 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 26 ods. 1 písm. b) – Bezodplatné poskytovanie služieb – Bezodplatné poskytovanie nákupných poukážok zamestnancom podniku zdaniteľnej osoby ako súčasť programu oceňovania a odmeňovania – Transakcie, ktoré sa považujú za poskytovanie služieb za protihodnotu – Rozsah – Zásada daňovej neutrality“

Vo veci C-607/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] z 11. novembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 17. novembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

GE Aircraft Engine Services Ltd

proti

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, podpredseda Súdneho dvora L. Bay Larsen, vykonávajúci funkciu sudcu prvej komory, sudcovia P. G. Xuereb (spravodajca), A. Kumin a I. Ziemele,

generálna advokátka: T. Žapeta,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. novembra 2021,

so zreteňom na pripomienky, ktoré preložili:

- GE Aircraft Engine Services Ltd, v zastúpení: L. Allen, barrister, a W. Shah, solicitor,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė, X. Lewis a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 27. januára 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 26 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

(Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou GE Aircraft Engine Services Ltd (ďalej len „GEAES“) a Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) (ďalej len „daňová správa“), týkajúceho sa opravného daňového výmeru za obdobie od decembra 2013 do októbra 2017 z dôvodu dane z pridanej hodnoty (DPH) na výstupe, ktorá nebola priznaná z hodnoty nákupných poukázok, ktoré GEAES ponúka svojim zamestnancom v rámci spoločného zavedeného programu oceňovania a odmeňovania.

Právna úprava

Právo Únie

Dohoda o vystúpení

3 Rada Európskej únie svojím rozhodnutím (EÚ) 2020/135 z 30. januára 2020 o uzavretí Dohody o vystúpení Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z Európskej únie a z Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Ú. v. EÚ L 29, 2020, s. 1, ďalej len „dohoda o vystúpení“) schválila v mene Európskej únie a Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu dohodu o vystúpení, ktorá bola pripojená k tomuto rozhodnutiu.

4 Článok 86 dohody o vystúpení, nazvaný „Prebiehajúce veci pred Súdnyim dvorom Európskej únie“, v odsekoch 2 a 3 stanovuje:

„2. Súdny dvor Európskej únie má naďalej právomoc vydávať prejudiciálne rozhodnutia o žiadostiach súdov Spojeného kráľovstva, ktoré boli podané pred skončením prechodného obdobia.

3. Na účely tejto kapitoly sa konanie považuje za predložené Súdnemu dvoru Európskej únie a návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa považujú za podané v čase, keď bol návrh na začatie konania zaregistrovaný kanceláriou Súdneho dvora...“

5 V súlade s článkom 126 dohody o vystúpení sa prechodné obdobie začalo dátumom nadobudnutia platnosti tejto dohody a skončilo sa 31. decembra 2020.

Smernica o DPH

6 Článok 26 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

a) použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania, ak je DPH za príslušný tovar úplne alebo čiastočne odpísaná;

b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania.“

Právo Spojeného kráľovstva

7 Ustanovenia článku 26 smernice o DPH boli do právneho poriadku Spojeného kráľovstva prebraté na základe § 3 Value Added (Supply of Services) Order 1992 [nariadenie o dani z

pridanej hodnoty (poskytovanie služieb) z roku 1992], ktorý znie:

„... ak osoba vykonávajúca podnikanie používa služby, ktoré jej boli poskytnuté, pre svoje súkromné potreby alebo ich používa alebo ich sprístupňuje inej osobe na použitie na iný účel, ako na účel svojho podnikania, považuje sa na účely tohto zákona za osobu, ktorá poskytuje uvedené služby v rámci podnikania alebo na podporu podnikania.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Spoločnosť GEAES, založená podľa britského práva, patriaca do medzinárodnej skupiny General Electric (ďalej len „skupina GE“), vykonáva svoju činnosť v Spojenom kráľovstve v odvetví výroby leteckých motorov.

9 Skupina GE zaviedla program nazvaný „Above & Beyond“ („Vyššie a ďalej“), ktorého cieľom bolo oceňovať a odmeňovať najzaslúžitejších a najvýkonnejších zamestnancov. V rámci tohto programu mohol každý zamestnanec nominovať kolegu za konanie, ktoré si podľa neho zasluhuje odmenu, v súlade s podmienkami oprávnenosti programu a podľa ním stanoveného systému odstupňovania cien.

10 Na základe takto zavedeného systému odmeňovania ak zamestnancovi nominovanému na získanie ocenenia zaradeného na najvyššej úrovni mohla byť za určitých podmienok poskytnutá platba v hotovosti, zamestnancovi vymenovanému na účely ocenenia zaradeného na strednej úrovni sa poskytli nákupné poukážky (ďalej len „predmetné nákupné poukážky“), zatiaľ čo zamestnanec nominovaný na získanie ocenenia zaradeného na najnižšej úrovni dostal odmenu vo forme osvedčenia o uznaní.

11 V prípade ocenenia pozostávajúceho z nákupných poukážok musel zamestnanec navštíviť internetovú stránku obsahujúcu zoznam riadne zúšťastnených maloobchodných predajcov (ďalej len „zúšťastnení maloobchodní predajcovia“), aby si z nich vybral toho, u ktorého by si svoju nákupnú poukážku mohol uplatniť.

12 Predmetnú internetovú stránku spravovala spoločnosť, ktorej úlohou bolo nakupovať predmetné nákupné poukážky priamo od uvedených maloobchodných predajcov, aby ich následne predávala spoločnosti General Electric v Spojených štátoch. Táto ich následne prevádzkala na iný subjekt zo skupiny GE, ktorý má tiež sídlo v Spojených štátoch, a to konkrétne na spoločnosť GE HQ, ktorá ich zase ďalej predávala rôznym subjektom zo skupiny GE, okrem iného spoločnosti GEAES.

13 Daňová správa vydala voči spoločnosti GEAES a ďalším devätnástim členom skupiny GE platobný výmer na DPH, ktorý sa týkal transakcie spočívajúcej v poskytnutí predmetných nákupných poukážok zamestnancom, ktorí boli nominovaní v rámci programu „Above & Beyond“. Táto správa totiž usúdila, že GEAES, ako aj ostatní členovia skupiny GE, mali z hodnoty uvedených poukážok priznať daň na výstupe.

14 GEAES a ďalších devätnásť dotknutých členov skupiny GE sa obrátili na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, a to konkrétne na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo], so žalobou proti tomuto daňovému výmeru, pričom žaloba podaná spoločnosťou GEAES bola určená za pilotnú vec pre všetky dvadsať konaní.

15 Vnútroštátny súd uvádza, že spor vo veci samej sa týka výlučne cien zaradených na strednú úroveň, na základe odstupňovania odmien uvedeného v bode 10 tohto rozsudku. Účastníci konania majú konkrétne protichodné názory na otázku, či bezodplatné poskytnutie

nákupných poukážok zo strany GEAES svojim zamestnancom predstavuje transakciu, ktorú treba považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, a či tak uvedená transakcia musí podliehať DPH.

16 V tejto súvislosti vnútroštátny súd spresňuje, že podľa názoru spoločnosti GEAES, poskytnutie predmetných nákupných poukážok zamestnancom v rámci programu „Above & Beyond“ nepredstavuje zdaniteľné plnenie podľa článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, keďže uvedený program súvisí s hospodárskymi činnosťami tejto spoločnosti a výhoda, ktorá z toho vyplýva pre zamestnancov, je sekundárna. Treba totiž rozlišovať medzi ekonomickým účelom, ktorý táto spoločnosť sleduje prostredníctvom tohto bezodplatného poskytnutia nákupných poukážok, a tým, že tieto poukážky zamestnanci použijú na súkromné účely.

17 Takýto výklad je podľa názoru spoločnosti GEAES v súlade s judikatúrou Súdného dvora vyplývajúcou najmä z rozsudkov zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), ako aj z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Naopak, podľa daňovej správy, pokiaľ sa predmetné nákupné poukážky poskytujú zamestnancom bezodplatne a na osobné použitie mimo rámca obchodnej činnosti spoločnosti GEAES, treba konštatovať, že podmienky uplatnenia článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sú splnené. Okolnosť, že GEAES pripisuje poskytovaniu predmetných nákupných poukážok obchodný účel, je v tejto súvislosti irelevantná.

19 Vnútroštátny súd okrem toho spresňuje, že po prvé pri transakcii, ktorou je nadobudnutie predmetných nákupných poukážok od spoločnosti GE HQ, je DPH zo strany spoločnosti GEAES zaplatená z dôvodu tohto nadobudnutia, a to na základe uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti, pričom je jej následne príslušná daň na vstupe vrátená.

20 Po druhé vnútroštátny súd zdôrazňuje, že pri konečnej transakcii, počas ktorej zamestnanec nominovaný v rámci programu „Above & Beyond“ použije svoje nákupné poukážky na nadobudnutie tovarov alebo služieb od jedného zo zúčastnených maloobchodných predajcov, tento maloobchodný predajca prizná daň na výstupe z hodnoty uvedených nákupných poukážok.

21 Ďalej podľa názoru uvedeného súdu predstavuje poskytnutie nákupných poukážok bezodplatné poskytovanie služieb, a preto je potrebné stanoviť, či k tomuto poskytovaniu služieb dochádza na súkromnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov, alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania. Osobitne sa tento súd domnieva, že pretrvávajú dôvodné pochybnosti, pokiaľ ide o výklad výrazu „na súkromnú spotrebu... alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania“, v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, a uplatnenie tohto ustanovenia za takých okolností, o aké ide vo veci samej.

22 Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje vydávanie poukážok zamestnancom zdaniteľnou osobou, ktoré sú uplatniteľné u nezávislých maloobchodných predajcov, v rámci programu oceňovania najvýkonnejších zamestnancov, poskytovanie služieb „na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania“ v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH?

2. Je pre zodpovedanie prvej otázky relevantná skutočnosť, že zdaniteľná osoba sleduje pri vydávaní nákupných poukážok zamestnancom účel podnikania?

3. Je pre zodpovedanie prvej otázky relevantná skutočnosť, že nákupné poukážky vydávané zamestnancom sú určené na ich osobnú spotrebu a môžu byť použité na súkromné účely zamestnancov?“

O prejudiciálnych otázkach

23 Na úvod treba konštatovať, že z článku 86 ods. 2 dohody o vystúpení, ktorá nadobudla platnosť 1. februára 2020, vyplýva, že Súdny dvor má naďalej právomoc vydávať prejudiciálne rozhodnutia o žiadostiach súdov Spojeného kráľovstva, ktoré boli podané pred skončením prechodného obdobia stanoveného na 31. decembra 2020, čo tak v prípade tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania platí.

24 Svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že do jeho pôsobnosti patrí poskytovanie služieb spočívajúce v tom, že podnik poskytuje nákupné poukážky svojim zamestnancom v rámci programu zriadeného týmto podnikom, ktorého cieľom je oceňovať a odmeňovať najzaslúžitejších a najvýkonnejších zamestnancov.

25 Hneď na začiatku treba pripomenúť, že článok 26 ods. 1 smernice o DPH považuje určité transakcie, výmenou za ktoré zdaniteľná osoba nedostane žiadnu skutočnú odplatu, za poskytovanie služieb za protihodnotu. Cieľom tohto ustanovenia je zabezpečiť rovnosť obchádzania medzi na jednej strane zdaniteľnou osobou, ktorá používa tovar alebo poskytuje služby na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov a na druhej strane konečným spotrebiteľom, ktorý si obstará tovar alebo službu rovnakého druhu. Na účely dosiahnutia tohto cieľa článok 26 ods. 1 písm. a) tejto smernice bráni tomu, aby sa zdaniteľná osoba, ktorá si mohla odpočítať DPH z kúpy tovaru, ktorý sa stal súčasťou jej majetku, vyhla zaplateniu tejto dane v prípade, že tento tovar zo svojho obchodného majetku použije na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, a aby mu tak nevznikli neoprávnené výhody v porovnaní s konečným spotrebiteľom, ktorý nakupuje tovar s tým, že zaplatí DPH. Podobne článok 26 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice zabráňuje zdaniteľnej osobe alebo jej zamestnancom, aby bez dane získali služby poskytované zdaniteľnou osobou, za ktoré by súkromná osoba bola povinná DPH zaplatiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 23 a citovanú judikatúru).

26 Na účely stanovenia, či služba, ktorá spočíva v tom, že podnik svojim zamestnancom poskytuje nákupné poukážky v rámci programu, ktorého cieľom je najmä oceňovať a odmeňovať najzaslúžitejších a najvýkonnejších zamestnancov, predstavuje poskytovanie služieb v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, treba posúdiť všetky okolnosti, za akých k tomuto poskytovaniu dochádza, a predovšetkým povahu a ciele tohto programu.

27 V predmetnom prípade zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, v podstate vyplýva v prvom rade to, že program „Above & Beyond“, a predovšetkým ocenenia zaradené na strednej úrovni, na základe odstupňovania odmien uvedeného v bode 10 tohto rozsudku, boli spoločnosťou GEAES vytvorené s cieľom zvýšiť výkonnosť jej zamestnancov, a teda prispieť k väčšej ziskovosti podniku. Zavedenie tohto programu tak bolo určené zreteľmi týkajúcimi sa riadneho výkonu obchodných činností tohto podniku a dosahovania dodatočných ziskov, pričom z toho vyplývajúca výhoda pre zamestnancov bola len vedľajšia vo vzťahu k potrebám podniku. Uvedený program totiž tým, že prispieva k posilneniu motivácie zamestnancov, má pozitívne účinky, pokiaľ ide o výkonnosť a ziskovosť.

28 Naďalej predmetné nákupné poukážky predstavujú zhmotnenie práva zamestnancov, ktorí sú ich príjemcami, získať tovary alebo služby od jedného zo zúčastnených maloobchodných

predajcov (pozri analogicky rozsudok z 27. marca 1990, Boots Company, C?126/88, EU:C:1990:136, bod 12). V súlade so systémom zavedeným spoločnosťou GEAES prostredníctvom programu „Above & Beyond“ tak získanie takejto nákupnej poukážky zamestnancom, ktorý bol nominovaný v rámci tohto programu, nepredstavuje vzhľadom na svoju povahu nič iné než dokument, do ktorého je zakomponovaná povinnosť, ktorú na seba prevzali zúčastnení maloobchodní predajcovia, prijať túto nákupnú poukážku namiesto peňazí, a to v jej nominálnej hodnote (pozri analogicky rozsudok z 24. októbra 1996, Argos Distributors, C?288/94, EU:C:1996:398, bod 19 a citovaný judikatúru).

29 Napokon GEAES ako zamestnávateľ nezasahuje do toho, aký tovar alebo služby si zamestnanci vyberú u uvedených maloobchodných predajcov.

30 Preto je potrebné konštatovať, že ak by sa malo zohľadniť len to, ako sa predmetné nákupné poukážky používajú, malo by sa o nich usudzovať, že uspokojujú súkromné potreby zamestnancov.

31 Treba však uviesť, že k poskytovaniu týchto nákupných poukážok nedochádza v závislosti od osobných potrieb zamestnancov, pričom títo zamestnanci navyše nemajú žiadne prostriedky na to, aby si s istotou zabezpečili možnosť byť ich príjemcami. Ako totiž vyplýva z bodu 9 tohto rozsudku, iniciatíva na ich priznanie prináleží iným zamestnancom podniku a uskutočňuje sa na základe striktno profesionálnych kritérií a len vtedy, keď sa nominovaní zamestnanci považujú za zamestnancov, ktorí si zaslúžia cenu zaradenú na strednej úrovni cien, na základe odstupňovania odmien uvedeného v bode 10 tohto rozsudku.

32 Okrem toho je nesporné, že poskytovanie predmetných nákupných poukážok zo strany spoločnosti GEAES sa uskutočňuje bezodplatne alebo bez akejkoľvek protihodnoty zo strany zamestnancov, ktorí sú ich príjemcami, a náklady na ne znáša samotná GEAES. Uvedené poskytovanie služieb však tejto spoločnosti poskytuje výhodu vo forme perspektívy zvýšenia jej obratu, a to vďaka zvýšenej motivácii jej zamestnancov a nárastu výkonnosti z tohto dôvodu (pozri analogicky rozsudok z 27. marca 1990, Boots Company, C?126/88, EU:C:1990:136, bod 13). Osobná výhoda, ktorá z toho vyplýva pre zamestnanca, sa zdá byť len doplnkovou vo vzťahu k potrebám podniku.

33 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti a s výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, treba uviesť, že bezodplatné poskytovanie predmetných nákupných poukážok zo strany spoločnosti GEAES zamestnancom nominovaným v rámci programu „Above & Beyond“ smeruje k zvýšeniu výkonu jej zamestnancov, a tým k riadnemu fungovaniu a ziskovosti podniku, takže je potrebné konštatovať, že toto poskytovanie služieb sa neuskutočňuje na iné účely ako na účely jej podnikania, a teda nespadá pod článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

34 Túto úvahu navyše potvrdzuje aj skutočnosť, že v prípade, ktorý sa týka poskytovania služieb, ktoré je v podstate porovnateľné s poskytovaním služieb vo veci samej, Súdny dvor dospel k záveru, že toto poskytovanie sa uskutočňovalo pre potreby podniku vzhľadom na to, že úcelom uvedeného poskytovania bolo zvýšiť objem predaja danej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum, C?48/97, EU:C:1999:203, bod 19).

35 Napokon vzhľadom na skutočnosť uvedenú v bode 20 tohto rozsudku, že zúčastnení maloobchodní predajcovia priznávajú z hodnoty predmetných nákupných poukážok DPH na výstupe, je potrebné usudzovať, že pokiaľ poskytovanie služieb, ktoré spočíva v tom, že GEAES poskytuje svojim zamestnancom nákupné poukážky v rámci programu, ktorého cieľom je najmä odmeniť a oceňovať najzaslúžitejších a najvýkonnejších zamestnancov, nespadá do pôsobnosti článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, zásada daňovej neutrality nie je porušená.

36 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že do jeho pôsobnosti nepatrí poskytovanie služieb spočívajúce v tom, že podnik poskytuje nákupné poukážky svojim zamestnancom v rámci programu, ktorý zriadil tento podnik a ktorého cieľom je oceňovať a odmeňovať najzaslúžitejších a najvýkonnejších zamestnancov.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 26 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že do jeho pôsobnosti nepatrí poskytovanie služieb spočívajúce v tom, že podnik poskytuje nákupné poukážky svojim zamestnancom v rámci programu, ktorý zriadil tento podnik a ktorého cieľom je oceňovať a odmeňovať najzaslúžitejších a najvýkonnejších zamestnancov.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.