

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 17. novembra 2022(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 26(1)(b) – Brezplačno opravljanje storitev – Brezplačna dodelitev nakupnih bonov osebi podjetja davčnega zavezanca v okviru programa priznavanja in nagrajevanja – Transakcije, ki se štejejo za opravljanje storitev za plačilo – Obseg – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-607/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 11. novembra 2020, ki je na Sodišču prispela 17. novembra 2020, v postopku

GE Aircraft Engine Services Ltd

proti

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, L. Bay Larsen, podpredsednik Sodišča, v funkciji sodnika prvega senata, P. G. Xuereb (poročevalec), A. Kumin, sodnika, in I. Ziemele, sodnica,

generalna pravobranilka: T. Župeta,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. novembra 2021,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za GE Aircraft Engine Services Ltd L. Allen, barrister, in W. Shah, solicitor,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitis, X. Lewis in V. Uher, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 27. januarja 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 26(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo GE Aircraft Engine Services Ltd (v

nadaljevanju: GEAES) in Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo, v nadaljevanju: davčna uprava) zaradi odmere davka za obdobje od decembra 2013 do oktobra 2017 iz naslova neprijavljenega izstopnega davka na dodano vrednost (DDV) na vrednost nakupnih bonov, ki jih je družba GEAES ponudila svojim zaposlenim v okviru programa priznavanja in nagrajevanja, ki ga je vzpostavila.

Pravni okvir

Pravo Unije

Sporazum o izstopu

3 Svet Evropske unije je s Sklepom (EU) 2020/135 z dne 30. januarja 2020 o sklenitvi Sporazuma o izstopu Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska iz Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo (UL 2020, L 29, str. 1, v nadaljevanju: Sporazum o izstopu) v imenu Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo odobril sporazum o izstopu, ki je bil priložen temu sklepu.

4 Člen 86 sporazuma o izstopu, naslovljen „Zadeve, ki tečejo pred Sodiščem Evropske unije“, v odstavkih 2 in 3 določa:

„2. Sodišče Evropske unije ostane pristojno za predhodno odločanje o zadevah na predloge sodišč Združenega kraljestva, ki so bili vloženi pred koncem prehodnega obdobja.

3 Za namene tega poglavja se šteje, da je bil postopek sprožen pred Sodiščem Evropske unije in da so bili predlogi za predhodno odločanje vloženi v trenutku, ko je bilo pisanje o začetku postopka registrirano v tajništvu Sodišča [...]“.

5 V skladu s členom 126 sporazuma o izstopu se je prehodno obdobje začelo na datum začetka veljavnosti tega sporazuma in končalo 31. decembra 2020.

Direktiva o DDV

6 Člen 26(1) Direktive o DDV določa:

„Vsaka od naslednjih transakcij se šteje za opravljanje storitev za plačilo:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

Pravo Združenega kraljestva

7 Določbe člena 26 Direktive o DDV so bile v pravni red Združenega kraljestva prenesene s členom 3 Value Added (Supply of Services) Order 1992 (uredba iz leta 1992 o davku na dodano vrednost (opravljanje storitev)), ki določa, da:

„[...] se oseba, ki pri opravljanju svojih dejavnosti uporabi storitve, ki so ji bile opravljene, za zasebno uporabo ali jih uporabi ali jih da na voljo za uporabo kateri koli osebi za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, za namene zakona obravnava, kot da opravlja te storitve v okviru ali zaradi opravljanja dejavnosti.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 8 GEAES, družba britanskega prava, ki je del mednarodne skupine General Electric (v nadaljevanju: skupina GE), opravlja dejavnosti v Združenem kraljestvu v sektorju proizvodnje reaktivnih motorjev za letala.
- 9 Skupina GE je vzpostavila program, imenovan „*Above & Beyond*“ („nad in prek“), katerega namen je bil priznanje in nagrada najbolj zaslužnim in uinkovitim zaposlenim. V okviru tega programa je lahko vsak zaposleni nominiral sodelavca zaradi njegovega ravnanja, za katero je menil, da si zasluži priznanje, v skladu s pogoji za upravičenost v okviru navedenega programa in v skladu s sistemom stopenj nagrad, ki ga je določal.
- 10 V skladu s tako uvedenim sistemom nagrajevanja je lahko zaposleni, prejemnik nagrade na najvišji ravni, pod nekaterimi pogoji dobil plačilo v gotovini, zaposlenemu, ki je bil prejemnik nagrade na srednji ravni, so bili ponujeni nakupni boni (v nadaljevanju: zadevni nakupni boni), medtem ko je zaposleni, prejemnik nagradne na najnižji ravni, dobil priznanje v obliki potrdila o priznanju.
- 11 V primeru nagrade, ki vključuje nakupne bone, je moral zaposleni obiskati spletno mesto z ustrezno referenciranim seznamom trgovcev na drobno (v nadaljevanju: referencirani trgovci na drobno), da bi izbral tistega, pri katerem bi lahko uveljavil svoj nakupni bon.
- 12 Zadevno spletno mesto je upravljal družba, ki je kupovala zadevne nakupne bone neposredno pri navedenih trgovcih na drobno in jih nato prodala družbi General Electric Združene države. Ta jih je pozneje prenesla na drug subjekt skupine GE, prav tako s sedežem v Združenih državah, in sicer GE HQ, ki jih je nato prodal različnim subjektom skupine GE, med drugim družbi GEAES.
- 13 Davčna uprava je zoper družbo GEAES in devetnajst drugih članov skupine GE izdala odločbo o odmeri DDV v zvezi s transakcijo, s katero je zadevne nakupne bone ponudila zaposlenim, izbranim v okviru programa „*Above & Beyond*“. Ta uprava je namreč menila, da bi morala družba GEAES in drugi člani skupine GE obračunati izstopni davek na vrednost navedenih bonov.
- 14 Družba GEAES in devetnajst drugih zadevnih članov skupine GE so pri predložitvenem sodišču, First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo), vložili tožbo zoper to odločbo o odmeri davka, pri čemer je bila tožba, ki jo je vložila družba GEAES, določena kot pilotna zadeva za vseh dvajset postopkov.
- 15 Predložitveno sodišče poudarja, da se spor o glavni stvari v okviru stopnjevanja nagrad, ki je bilo navedeno v točki 10 te sodbe, nanaša izključno na nagrade, razvršene na srednjo raven. Natančneje, stranki se razhajata glede tega, ali to, da GAES brezplačno da nakupne bone svojim delavcem, pomeni transakcijo, ki jo je treba šteti za opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV, in ali mora biti navedena transakcija tako obdavčena z DDV.
- 16 V zvezi s tem predložitveno sodišče pojasnjuje, da po mnenju družbe GEAES izročitev zadevnih nakupnih bonov zaposlenim v okviru programa „*Above & Beyond*“ ni obdavčljiva storitev na podlagi člena 26(1)(b) Direktive o DDV, ker je navedeni program povezan z gospodarskimi dejavnostmi te družbe in ker je ugodnost, ki iz tega izhaja za zaposlene, sekundarna. Razlikovati naj bi bilo namreč treba med ekonomskim ciljem, ki mu ta družba sledi s to brezplačno dodelitvijo nakupnih bonov, in uporabo teh bonov s strani zaposlenih v zasebne namene.

17 Taka razlaga bi bila po mnenju družbe GEAES skladna s sodno prakso Sodišča, ki izhaja zlasti iz sodb z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), in z dne 11. decembra 2008, Danfoss in AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Nasprotno pa je treba po mnenju davčne uprave, ker so zadevni nakupni boni brezplačno dani zaposlenim za osebno uporabo zunaj okvira poslovne dejavnosti družbe GEAES, šteti, da so pogoji za uporabo člena 26(1)(b) Direktive o DDV izpolnjeni. Okoliščina, da družba GEAES pripisuje komercialni namen dodelitvi zadevnih nakupnih bonov, naj v zvezi s tem ne bi bila pomembna.

19 Predložitveno sodišče poleg tega pojasnjuje, prvič, da družba GEAES pri transakciji nakupa zadevnih nakupnih bonov od družbe GE HQ plača DDV iz naslova te pridobitve na podlagi sistema obrnjene davčne obveznosti, hkrati pa po tem nazaj pridobi ustrezni vstopni davek.

20 Drugič, predložitveno sodišče poudarja, da ob končni transakciji, med katero zaposleni, izbran v okviru programa „Above & Beyond“, uporabi svoje nakupne bone za nakup blaga ali storitev od enega od referenciranih trgovcev na drobno, ta zadnji obračuna izstopni davek na vrednost navedenih nakupnih bonov.

21 Poleg tega po mnenju navedenega sodišča ponudba nakupnih bonov pomeni brezplačno opravljanje storitev, zaradi česar je treba ugotoviti, ali je to opravljanje storitev izvedeno za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti. To sodišče zlasti meni, da obstajajo razumni dvomi glede razlage izraza „za zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti“ v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV in uporabe te določbe v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari.

22 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali izdaja bonov za uporabo pri trgovcih na drobno (ki so tretje osebe), ki jih zaposlenim izda davčni zavezanec v okviru programa priznanj za izjemno uspešne zaposlene, pomeni opravljanje storitev „za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“ v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upoštevno, da davčni zavezanec pri izdaji vrednostnih bonov svojim zaposlenim sledi namenu svoje dejavnosti?

3. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upoštevno, da so vrednostni boni, izdani zaposlenim, namenjeni njihovi zasebni uporabi in jih lahko zaposleni uporabijo v svoje zasebne namene?“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Najprej je treba ugotoviti, da iz člena 86(2) sporazuma o izstopu, ki je začel veljati 1. februarja 2020, izhaja, da Sodišče ostaja pristojno za predhodno odločanje o predlogih sodišč Združenega kraljestva, ki so bili vloženi pred koncem prehodnega obdobja, določenega za 31. december 2020, kar velja za ta predlog za sprejetje predhodne odločbe.

24 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 26(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da na njegovo področje uporabe spada opravljanje storitev, s katerimi podjetje svojim zaposlenim ponudi nakupne bone v okviru programa, ki ga je to podjetje vzpostavilo za priznavanje in nagrajevanje najbolj zaslužnih in uinkovitih delavcev.

25 Najprej je treba opozoriti, da člen 26(1) Direktive o DDV nekatere transakcije, za katere davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila, šteje za opravljanje storitev za plačilo. Cilj te določbe je zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki odtegne blago ali opravlja storitve za zasebne potrebe ali za zasebne potrebe svojega osebja, na eni strani in končnega potrošnika, ki pridobi blago ali storitev iste vrste, na drugi strani. Za uresnitev tega cilja člen 26(1)(a) te direktive preprečuje, da bi se davčni zavezanec, ki je lahko odbil DDV na nakup blaga, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, izognil plačilu tega davka, če to blago odtegne iz premoženja svojega podjetja za zasebne potrebe ali za zasebne potrebe svojih zaposlenih, in ima torej neupravičene prednosti v primerjavi s končnim potrošnikom, ki pri nakupu blaga plača DDV. Enako člen 26(1)(b) Šeste direktive preprečuje, da davčni zavezanec ali član njegovega osebja pridobi oprostitev davka od opravljanja storitev davčnega zavezanca, za katere bi zasebni subjekt moral plačati DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. januarja 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 23 in navedena sodna praksa).

26 Da bi se ugotovilo, ali storitev, pri kateri podjetje svojim zaposlenim ponuja nakupne bone v okviru programa, katerega namen je zlasti nagrada in priznanje najbolj zaslužnim in učinkovitim delavcem, pomeni opravljanje storitev v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV, je treba presoditi vse okoliščine, v katerih ta poteka, in zlasti naravo in cilje tega programa.

27 V obravnavanem primeru je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, v bistvu najprej razvidno, da je družba GEAES program „Above & Beyond“ in zlasti nagrade, ki so v okviru stopnjevanja nagrad, navedenega v točki 10 te sodbe, razvrščene na srednjo raven, zasnovala z namenom povečanja učinkovitosti svojih zaposlenih in s tem prispevati k boljši donosnosti podjetja. Vzpostavitev tega programa naj bi tako narekovali preudarki v zvezi z dobrim potekom poslovnih dejavnosti tega podjetja in poizkušanjem ustvarjanja dodatnih dobičkov, saj je ugodnost, ki iz tega izhaja za zaposlene, le pomožna glede na potrebe podjetja. Navedeni program naj bi namreč s prispevanjem k okrepitvi motivacije zaposlenih imel pozitivne učinke v smislu učinkovitosti in donosnosti.

28 Dalje, z zadevnimi nakupnimi boni se materializira pravica zaposlenih, ki jih dobijo, da pridobijo blago ali storitve od enega od referenciranih trgovcev na drobno (glej po analogiji sodbo Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, točka 12). Tako v skladu s sistemom, ki ga je s programom „Above & Beyond“ vzpostavila družba GEAES, pridobitev takega nakupnega bona s strani zaposlenega, izbranega v okviru tega programa, po svoji naravi ni nič drugega kot dokument, ki vsebuje obveznost, ki jo imajo referencirani trgovci na drobno, da namesto denarja sprejmejo ta nakupni bon v njegovi nominalni vrednosti (glej po analogiji sodbo Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, točka 19 in navedena sodna praksa).

29 Nazadnje, družba GEAES kot delodajalec ne posega v izbiro proizvodov ali storitev, ki so jo zaposleni opravili pri navedenih prodajalcih na drobno.

30 Zato je treba ugotoviti, da če bi bilo treba upoštevati le njihovo uporabo, bi bilo treba za zadevne nakupne bone šteti, da zadovoljujejo zasebne potrebe zaposlenih.

31 Vendar je treba poudariti, da do izročitve teh bonov ni prišlo glede na zasebne potrebe zaposlenih, saj ti poleg tega nimajo na voljo sredstev, da bi si z gotovostjo zagotovili možnost, da jih dobijo. Kot je namreč razvidno iz točke 9 te sodbe, so za pobudo za njihovo dodelitev zadolženi drugi zaposleni v podjetju in se izvaja na podlagi strogo profesionalnih meril, in le če se za nominirane uslužbenke šteje, da si zaslužijo nagrado, ki je v okviru stopnjevanja nagrad, navedenega v točki 10 te sodbe, razvrščena na srednjo raven.

32 Poleg tega ni sporno, da družba GEAES zadevne nakupne bone izroči brez plačila ali

kakršne koli protidajlatve od upravičenih delavcev in da njihov strošek nosi družba GEAES sama. Navedeno opravljanje storitev pa tej družbi zagotavlja prednost v obliki obeta povečanja njenega prometa zaradi povečane motivacije njenih zaposlenih in posledičnega povečanja njihove učinkovitosti (glej po analogiji sodbo z dne 27. marca 1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, točka 13). Osebna korist, ki jo imajo zaposleni od tega, je zato videti le kot pomožna v primerjavi s potrebami podjetja.

33 Glede na navedeno in s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, je treba poudariti, da se to, da družba GEAES brezplačno izroči zadevne nakupne bone zaposlenim, izbranim v okviru programa „Above & Beyond“, nanaša na povečanje učinkovitosti njenih zaposlenih ter s tem na dobro delovanje in donosnost podjetja, tako da je treba šteti, da to opravljanje storitev ni opravljeno za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, zato ne spada na področje uporabe člena 26(1)(b) Direktive o DDV.

34 Ta ugotovitev je poleg tega podprta z dejstvom, da je Sodišče v primeru, ki se je nanašal na opravljanje storitev, ki je v bistvu primerljivo z opravljanjem storitev iz postopka v glavni stvari, menilo, da je bila ta storitev opravljena za potrebe podjetja, ker je bil namen navedene storitve povečati obseg prodaje zadevne družbe (glej v tem smislu sodbo z dne 27. aprila 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, točka 19).

35 Nazadnje, glede na okoliščino, navedeno v točki 20 te sodbe, v skladu s katero referencirani trgovci na drobno obračunajo izstopni DDV na vrednost zadevnih nakupnih bonov, je treba ugotoviti, da ker opravljanje storitev, pri katerih družba GEAES svojim zaposlenim ponuja nakupne bone v okviru programa, katerega namen je zlasti nagrada in priznanje najbolj zaslužnim in učinkovitim zaposlenim, ne spada na področje uporabe člena 26(1) (b) Direktive o DDV, na območje davčne nevtralnosti ni prekršeno.

36 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 26(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da na njegovo področje uporabe ne spada opravljanje storitev, pri katerem podjetje svojim zaposlenim ponuja nakupne bone v okviru programa, ki ga je to podjetje vzpostavilo in katerega namen je priznanje in nagrada najbolj zaslužnim in najbolj učinkovitim zaposlenim.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 26(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da na njegovo področje uporabe ne spada opravljanje storitev, pri katerem podjetje svojim zaposlenim ponuja nakupne bone v okviru programa, ki ga je to podjetje vzpostavilo in katerega namen je priznanje in nagrada najbolj zaslužnim in najbolj učinkovitim zaposlenim.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.