

Věc C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

v.

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, Manchester)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 2 bod 1 – Pojem ‚poskytování služeb za protiplnění‘ – Nákupní poukázky, které společnost poskytne svým zaměstnancům v rámci jejich odměny“

Shrnutí rozsudku

Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daň z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Zdanitelná plnění – Poskytování služeb za protiplnění

(Směrnice Rady 77/388, čl. 2 bod 1)

Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice Rady 95/7/ES, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí nákupní poukázky společností, která tuto poukázku získala za cenu zahrnující daň z přidané hodnoty, jejím zaměstnancem, kteří se výměnou za to vzdali části své odměny v hotovosti, je poskytnutím služeb za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení.

Existuje totiž přímá souvislost mezi poskytnutím uvedených poukázek zaměstnancem a částí odměny v hotovosti, které se tento zaměstnanec musí vzdát výměnou za toto poskytnutí, jelikož místo získání celé své odměny v hotovosti se zaměstnanci, kteří si zvolili, že budou dostávat takové poukázky, musí vzdát části této odměny výměnou za uvedené poukázky, přičemž tato transakce probíhá zvláštním odpotem z fondu zaměstnanců, kteří se takto rozhodli. Krom toho zaměstnavatel skutečně získává protiplnění za poskytnutí nákupních poukázek vyjádřené v penězích, neboť toto protiplnění odpovídá části odměny v hotovosti jeho zaměstnanců. Mimoto DPH týkající se poskytnutí těchto poukázek nesou zaměstnanci, kteří je obdrží, neboť odpot, který je při tomto poskytnutí poukázek proveden z odměny těchto zaměstnanců, zahrnuje cenu dotčených poukázek, jakož i celou DPH, která se jich týká.

(viz body 29–32, 35 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

29. července 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 2 bod 1 – Pojem ‚poskytování služeb za protiplnění‘ – Nákupní

poukázky, které společnost poskytne svým zaměstnancům v rámci jejich odměny“

Ve věci C-40/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) ze dne 16. ledna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 29. ledna 2009, v řízení

Astra Zeneca UK Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: N. Nanev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. března 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Astra Zeneca UK Ltd M. Conlonem, QC, a D. Southernem, barrister, zmocněnými G. Salmondem, solicitor,
- za vládu Spojeného království H. Walker, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s N. Plemingem, QC,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem a I. Bakopoulosem, jakož i V. Karra, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyal a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. dubna 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 bodu 1, čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. b) a čl. 17 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Astra Zeneca UK Ltd (dále jen „Astra Zeneca“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“), týkajícího se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), k níž byla tato společnost povinná z důvodu poskytnutí nákupních poukázek svým zaměstnancům v rámci jejich odměny.

Právní rámec

3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Podmínkem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

4 Článek 4 odst. 1 a 2 této směrnice zní následovně:

„1 ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Podle čl. 5 odst. 1 téže směrnice:

„Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

6 Článek 6 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„ ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.“

7 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice ve svém znění vyplývajícím z jejího článku 28f stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpovízt od daně, kterou je povinná odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani [která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani].“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 Astra Zeneca je společnost, která působí ve farmaceutickém průmyslu.

9 Společnost nabízí svým zaměstnancům, kteří nejsou plátcí DPH, systém odměňování spočívající v pevné částce za rok nazvané „fond výhod“ („Advantage Fund“, dále jen „fond“), která zahrnuje částku v hotovosti, a případně výhody, které si zaměstnanci předem zvolí, přičemž každá výhoda, kterou si zaměstnanec zvolí, znamená zvláštní odpot z fondu tohoto zaměstnance.

10 Mezi výhody, které společnost Astra Zeneca nabízí svým zaměstnancům, patří nákupní poukázky, které mohou být využity k nákupu v určitých obchodech.

11 Tyto poukázky mají nominální hodnotu 10 GBP, ale z fondu zaměstnanců jsou vyúčtovány částkou nižší (mezi 9,25 a 9,55 GBP).

12 Astra Zeneca podala své přiznání k DPH na základě principu, že není povinna účtovat DPH na výstupu při poskytování nákupních poukázek svým zaměstnancům a není oprávněna provádět odpot DPH, kterou zaplatila na vstupu při pořízení těchto poukázek.

13 Astra Zeneca však následně tvrdila, že vzhledem k tomu, že náklady na nákup uvedených poukázek jsou součástí režijních nákladů této společnosti, měla by být oprávněna odečíst DPH vyplývající z tohoto nabytí, aniž by byla nucena fakturovat na výstupu DPH z poskytnutí dotčených poukázek zaměstnancům z důvodu, že toto poskytnutí nebylo provedeno za protiplnění.

14 Společnost Astra Zeneca v důsledku toho žádala Commissioners předběžně o vrácení DPH, kterou odvedla na vstupu na základě nabytí dotčených nákupních poukázek.

15 V tomto ohledu Commissioners zaprvé rozhodl, že Astra Zeneca nemá nárok na odpot DPH, kterou odvedla na vstupu při pořízení těchto poukázek, jelikož je nepoužívá pro účely zdanitelného plnění.

16 Zadruhé Commissioners rozhodl, že Astra Zeneca má alternativně nárok na odpot DPH odvedené na vstupu při pořízení poukázek, ale je povinna účtovat DPH při poskytnutí poukázek zaměstnancům z důvodu, že jsou uvedené poukázky buď poskytovány za protiplnění spočívající v provedení odpotu z fondu zaměstnanců, nebo jsou dotčené poukázky poskytovány zaměstnancům k jiným účelům než pro potřebu podniku. V posledně uvedeném případě hodnota poskytnuté služby odpovídá nákladům na poskytnutí poukázek a Astra Zeneca je povinna účtovat z této částky DPH na výstupu.

17 Commissioners proto odmítl vyhovět žádosti společnosti Astra Zeneca o vrácení daně a vydal předběžné výměry na DPH splatnou na výstupu v případě, že jsou poukázky poskytovány společností Astra Zeneca jejím zaměstnancům za protiplnění.

18 Astra Zeneca podala u předkládajícího soudu proti uvedeným rozhodnutím Commissioners žalobu.

19 Za těchto okolností se VAT and Duties Tribunal, Manchester rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 šesté směrnice [...] vykládán za okolností projednávané věci v tom smyslu, že jestliže je zaměstnanec podle podmínek své pracovní smlouvy oprávněn obdržet podle svého výběru část své odměny ve formě poukázky s nominální hodnotou, je poskytnutí takové poukázky zaměstnavatelem zaměstnanci poskytnutím služby za protiplnění?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, musí být čl. 6 odst. 2 písm. b) [šesté směrnice] vykládán tak, že poskytnutí poukázky zaměstnavatelem zaměstnanci v souladu s

pracovní smlouvou je třeba považovat za poskytnutí služby, jestliže má být poukázka využita zaměstnancem pro jeho soukromé účely?

3) Pokud poskytování poukázek nepředstavuje ani poskytování služeb za protiplnění ve smyslu § 2 odst. 1 [šesté směrnice], ani jej nelze považovat za poskytování služeb podle § 6 odst. 2 písm. b) [této směrnice], musí být § 17 odst. 2 [téže směrnice] vykládán tak, že zaměstnavateli dává nárok na vrácení [DPH] odvedené při pořízení a poskytnutí poukázky zaměstnanci v souladu s pracovní smlouvou v případě, že taková poukázka má být využita zaměstnancem pro jeho soukromé účely“

K pedbžným otázkám

K první otázce

20 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda § 2 bod 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí nákupní poukázky společností jejím zaměstnancem v rámci jejich odměňování je poskytnutím služeb za protiplnění.

21 V tomto ohledu je třeba připomenout, že šestá směrnice stanoví velmi širokou oblast působnosti DPH, jelikož ve svém článku 2 stanoví, že zdanitelnými plněními jsou vedle dovozu zboží i dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečňovaná v tuzemsku a ve svém § 4 odst. 1 definuje jako „osobu povinnou k dani“ jakoukoliv osobu, která provádí samostatně kterou z hospodářských činností, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti (viz rozsudek ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 6; rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. řecko, C-260/98, Recueil, s. I-6537, bod 24, a rozsudek ze dne 12. listopadu 2009, Komise v. Španělsko, C-154/08, Sb. rozh. s. I-187, bod 87).

22 Pojem „hospodářské činnosti“ je definován v § 4 odst. 2 šesté směrnice tak, že zahrnuje veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Nizozemsko, bod 7; Komise v. řecko, bod 25, a Komise v. Španělsko, bod 88).

23 Analýza těchto definic vyzdvihuje šíři rozsahu působnosti pojmu „hospodářské činnosti“ a objektivní povahu tohoto pojmu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Nizozemsko, bod 8; Komise v. řecko, bod 26, a Komise v. Španělsko, bod 89).

24 Vzhledem k rozsahu působnosti DPH je třeba konstatovat, že společnost, jako je Astra Zeneca, tím, že poskytuje nákupní poukázky svým zaměstnancům, kteří se výměnou za to vzdají části své odměny v hotovosti, provádí hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice.

25 Nákupní poukázky, které jsou předem včty v převodním řízení, umožňují zaměstnancům, kteří je získají, nakoupit zboží a služby v určitých obchodech, čímž jim přiznávají, jak uvádí generální advokát v bodě 31 svého stanoviska, právo ke zboží nebo službám, které je budoucí a neurčité co do svého předemtu.

26 Jelikož uvedené poukázky nepřevádí přímo právo nakládat s určitým zbožím, jejich poskytnutí tedy není pro účely DPH „dodáním zboží“ ve smyslu § 5 odst. 1 šesté směrnice, ale „poskytnutím služeb“ ve smyslu § 6 odst. 1 této směrnice, neboť podle posledně uvedeného ustanovení jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5, je považováno za poskytnutí služeb.

27 Pokud jde o určení, zda takové poskytnutí služeb jako je to, které je předem včty v převodním řízení, je poskytnutím služeb za protiplnění, je třeba připomenout, že podle ustálené

judikatury předpokládá pojem „poskytnutí služeb za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (viz rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, bod 12; ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 12; výše uvedený rozsudek Komise v. Řecko, bod 29, a výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 92).

28 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby je tvořen skutečně získaným protiplněním. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií. Krom toho uvedená protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích (viz výše uvedený rozsudek Fillibeck, body 13 a 14).

29 Pokud jde o transakci dotčenou v původním řízení je přitom nutno konstatovat, že existuje přímá souvislost mezi poskytnutím dotčených poukázek společností Astra Zeneca jejím zaměstnancem a částí odměny v hotovosti, které se tento zaměstnanec musí vzdát výměnou za toto poskytnutí.

30 Místo získání celé své odměny v hotovosti se totiž zaměstnanec společnosti Astra Zeneca, kteří si zvolili, že budou dostávat takové poukázky, musí vzdát část této odměny výměnou za uvedené poukázky, přičemž tato transakce probíhá zvláštním odpotem z fondu zaměstnanců, kteří se takto rozhodli.

31 Nelze ostatně pochybovat o tom, že společnost Astra Zeneca skutečně získává protiplnění za poskytnutí dotčených nákupních poukázek a že toto protiplnění je vyjádřené v penězích, neboť odpovídá část odměny v hotovosti jejích zaměstnanců.

32 Mimoto, jak bylo uvedeno při jednání, DPH týkající se poskytnutí těchto poukázek nese konečný spotřebitel zboží nebo služeb, které si lze za uvedené poukázky koupit, tedy zaměstnanci společnosti Astra Zeneca, kteří je obdrží, neboť odpot, který je při tomto poskytnutí poukázek proveden z odměny těchto zaměstnanců, zahrnuje cenu dotčených poukázek, jakož i celou DPH, která se jich týká.

33 Jak tudíž uvádí generální advokát v bodě 45 svého stanoviska, pokud si zaměstnanec přejde použít takové poukázky, stačí, když předá tyto poukázky, jež zahrnují DPH, obchodníkovi nebo poskytovateli dotčených služeb a výměnou za to obdrží zboží nebo služby podle svého výběru, přičemž se rozumí, že cena tohoto zboží nebo služeb včetně DPH byla zaplacená tímto zaměstnancem v okamžiku, kdy se rozhodl získat dotčené nákupní poukázky výměnou za to, že se vzdá části své odměny, a že tento obchodník nebo poskytovatel služeb odvede DPH týkající se uvedeného zboží nebo služeb daňovému úřadu až v okamžiku použití těchto poukázek uvedeným zaměstnancem.

34 Za těchto okolností je transakce dotčená ve věci v původním řízení poskytnutím služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

35 V důsledku toho je na první otázku třeba odpovědět, že čl. 2 bod 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí nákupní poukázky společností, která tuto poukázku získala za cenu zahrnující DPH, jejím zaměstnancem, kteří se výměnou za to vzdali části své odměny v hotovosti, je poskytnutím služeb za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení.

Ke druhé a třetí otázce

36 Vzhledem k odpovědi na první otázku není třeba na druhou a třetí otázku předkládajícího soudu odpovídat.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí nákupní poukázky společností, která tuto poukázku získala za cenu zahrnující daň z prodané hodnoty, jejím zaměstnancem, kteří se výměnou za to vzdali části své odměny v hotovosti, je poskytnutím služeb za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.