

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

17. listopadu 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 26 odst. 1 písm. b) – Bezplatné poskytování služeb – Bezplatné poskytování nákupních poukázek zaměstnancům podniku osoby povinné k dani v rámci programu oceňování a odměňování – Plnění považovaná za poskytnutí služby za úplatu – Přesnost – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-607/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] ze dne 11. listopadu 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 17. listopadu 2020, v řízení

GE Aircraft Engine Services Ltd

proti

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, L. Bay Larsen, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce prvního senátu, P. G. Xuereb (zpravodaj), A. Kumin a I. Ziemele, soudci,

generální advokát: T. Šapeta,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. listopadu 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za GE Aircraft Engine Services Ltd L. Allenem, barrister, a W. Shahem, solicitor,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė, X. Lewisem a V. Uherem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 27. ledna 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi GE Aircraft Engine Services Ltd (dále jen „GEAES“) a Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království) (dále jen „daňová správa“) ve věci dodatečného daňového výměru za období od prosince 2013 do října 2017 daně z předané hodnoty (DPH) na výstupu, která nebyla přiznána z hodnoty nákupních poukázek, které společnost GAES nabízí svým zaměstnancům v rámci programu oceňování a odměňování, jež zavedla.

Právní rámec

Unijní právo

Dohoda o vystoupení

3 Rozhodnutím (EU) 2020/135 ze dne 30. ledna 2020 o uzavření Dohody o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (Úř. věst. 2020, L 29, s. 1, dále jen „dohoda o vystoupení“) schválila Rada Evropské unie jménem Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii dohodu o vystoupení, která byla k tomuto rozhodnutí připojena.

4 Článek 86 dohody o vystoupení, nadepsaný „Věci projednávané Soudním dvorem Evropské unie“, v odstavcích 2 a 3 uvádí:

„2. Soudní dvůr Evropské unie má i nadále pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se žádostí, které byly před koncem přechodného období předloženy soudy Spojeného království.

3. Pro účely této kapitoly se řízení před Soudním dvorem Evropské unie považuje za zahájené a žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se považují za předložené v okamžiku, kdy byl dokument zahajující řízení zaevidován soudní kanceláří Soudního dvora [...]“

5 V souladu s článkem 126 dohody o vystoupení bylo přechodné období zahájeno ke dni vstupu této dohody v platnost a skončilo dne 31. prosince 2020.

Směrnice o DPH

6 Článek 26 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

a) použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřejeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, pokud je daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřejeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“

Právo Spojeného království

7 Ustanovení článku 26 směrnice o DPH byla do právního řádu Spojeného království provedena článkem 3 Value Added (Supply of Services) Order 1992 [vyhláška o dani z předané hodnoty (o poskytnutí služeb) z roku 1992], který zní následovně:

„[...] pokud podnikatel poskytne služby, které mu byly poskytnuty, pro svou soukromou potřebu

nebo je použije či poskytne k použití jakékoli osobě k jinému účelu než k účelu podnikání, považuje se pro účely zákona za osobu poskytující tyto služby v rámci podnikání nebo v souvislosti s ním.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 GEAES, společnost založená podle britského práva, která patří do mezinárodní skupiny General Electric (dále jen „skupina GE“), vykonává svou činnost ve Spojeném království v odvětví výroby proudových motorů pro letadla.

9 Skupina GE zavedla program nazvaný *Above & Beyond* (Nahoru a dál), jehož cílem bylo odměnit a ocenit nejzasloužilejší a nejvýkonnější zaměstnance. V rámci tohoto programu mohl každý zaměstnanec navrhnout jiného zaměstnance pro jeho výkony, o kterých si myslel, že si zaslouží odměnu, v souladu s podmínkami uvedeného programu a podle systému odstupňování cen stanoveného tímto programem.

10 Podle takto zavedeného systému odměňování, pokud zaměstnanec navržený na cenu nejvyšší úrovně mohl mít za určitých podmínek nárok na platbu v hotovosti, zaměstnanci navrženému na cenu střední úrovně byly nabídnuty nákupní poukázky (dále jen „dotčené nákupní poukázky“), zatímco zaměstnanec navržený na cenu nejnižší úrovně obdržel odměnu ve formě osvědčení o ocenění.

11 V případě ceny v podobě nákupních poukázek musel zaměstnanec navštívit internetové stránky obsahující seznam řádně doporučených maloobchodníků (dále jen „doporučení maloobchodníci“), aby si z nich vybral, u kterého bude moci uplatnit svou nákupní poukázku.

12 Předmětné internetové stránky byly spravovány společností, která se zavázala nakupovat dotčené nákupní poukázky přímo od doporučených maloobchodníků, aby je následně prodávala společnost General Electric USA. Ta je následně prodávala jinému subjektu skupiny GE, rovněž se sídlem ve Spojených státech, a sice společnosti GE HQ, která je dále prodávala jednotlivým subjektům skupiny GE, zejména společnosti GEAES.

13 Proti společnosti GEAES a devatenácti dalším členům skupiny GE vydala daňová správa výměr DPH týkající se plnění spočívajícího v nabízení dotčených nákupních poukázek zaměstnancům nominovaným v rámci programu *Above & Beyond*. Tato správa měla totiž za to, že společnost GEAES, jakož i ostatní členové skupiny GE museli z hodnoty uvedených poukázek přiznat daň na výstupu.

14 Společnost GEAES a dalších devatenáct členů skupiny GE podali k předkládajícímu soudu, tedy k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], žalobu proti tomuto daňovému výměru, přičemž žaloba podaná společností GEAES byla pro všech dvacet řízení označena jako pilotní věc.

15 Předkládající soud uvádí, že spor v původním řízení se týká výlučně cen střední úrovně na základě odstupňování odměn uvedených v bodě 10 tohoto rozsudku. Konkrétně se účastníci původního řízení neshodují v otázce, zda bezplatné poskytování nákupních poukázek společností GEAES jejím zaměstnancům představuje plnění, které je třeba považovat za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, a zda tedy uvedené plnění musí podléhat DPH.

16 V tomto ohledu předkládající soud upřesňuje, že podle společnosti GEAES není poskytování dotčených nákupních poukázek zaměstnancům v rámci programu *Above & Beyond* plněním zdanitelným podle čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jelikož uvedený program

souvisí s hospodářskými činnostmi této společnosti a výhoda, která z toho vyplývá pro zaměstnance, je druhotná. Je totiž třeba rozlišovat mezi hospodářským účelem, který tato společnost sleduje prostřednictvím tohoto bezplatného poskytování nákupních poukázek, a jejich použitím zaměstnanci k soukromým účelům.

17 Takový výklad je podle společnosti GEAES v souladu s judikaturou Soudního dvora vycházející zejména z rozsudků ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), jakož i ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Naopak podle daňové správy, pokud jsou dotčené nákupní poukázky pravidelně poskytovány zaměstnancům a k osobnímu užívání mimo rámec obchodní činnosti společnosti GEAES, je třeba mít za to, že podmínky pro použití čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH jsou splněny. Okolnost, že společnost GEAES poskytuje dotčenému poskytování nákupních poukázek obchodní účel, je v tomto ohledu irelevantní.

19 Předkládající soud kromě toho upřesňuje, že při pořízení dotčených nákupních poukázek od společnosti GE HQ přiznala společnost GEAES za toto dodání DPH na základě přenesení daňové povinnosti, přičemž následně získala zpět odpovídající daň na vstupu.

20 Předkládající soud dále zdrazňuje, že při konečné transakci, během níž zaměstnanec navržený v rámci programu *Above & Beyond* využívá své nákupní poukázky k pořízení zboží nebo služeb od jednoho z doporučených maloobchodníků, tento maloobchodník přiznává daň z hodnoty uvedených nákupních poukázek na výstupu.

21 Kromě toho podle uvedeného soudu představuje nabídka poukázek bezúplatné poskytování služeb, a je tedy třeba určit, zda je toto poskytování služeb uskutečňováno pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji čteno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání. Tento soud má konkrétně za to, že přetrvávají důvodné pochybnosti, pokud jde o výklad výrazu „pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji čteno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“ ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, a použití tohoto ustanovení za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v předmětném řízení.

22 Za těchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je vydávání poukázek zaměstnancům osobou povinnou k dani na nákup u nespříznivých maloobchodníků v rámci programu oceňování nejvýkonnějších zaměstnanců poskytnutím služby „pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji čteno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“ ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o [DPH]?

2) Je pro zodpovězení první otázky relevantní skutečnost, že osoba povinná k dani sleduje při vydávání nákupních poukázek zaměstnancům obchodní účel?

3) Je pro zodpovězení první otázky relevantní skutečnost, že nákupní poukázky vydávané zaměstnancům jsou určeny pro jejich vlastní potřebu a mohou být použity pro soukromé účely zaměstnanců?“

K předběžným otázkám

23 Úvodem je třeba konstatovat, že z čl. 86 odst. 2 dohody o vystoupení, která vstoupila v platnost dne 1. února 2020, vyplývá, že Soudní dvůr má i nadále pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se žádostí, které byly před koncem přechodného období

předloženy soudy Spojeného království stanoveného na 31. prosince 2020, což je případ projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

24 Podstatou této otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti spadá poskytování služeb spočívající v tom, že podnik nabízí svým zaměstnancům nákupní poukázky v rámci jím zavedeného programu, jehož cílem je oceňování a odměňování nejzasloužilejších a nejvýkonnějších zaměstnanců.

25 Úvodem je třeba připomenout, že za poskytnutí služby za úplatu považuje čl. 26 odst. 1 směrnice o DPH i některá plnění, za která osoba povinná k dani neoddrží žádné skutečné protiplnění. Cílem těchto ustanovení je zajistit rovné zacházení s osobou povinnou k dani, která použije zboží nebo služby pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatří zboží nebo služby stejného typu. Za účelem dosažení tohoto cíle brání čl. 26 odst. 1 písm. a) této směrnice tomu, aby osoba povinná k dani, která mohla uplatnit odpočet DPH při nákupu zboží pro svůj podnik, unikla placení této daně, když použije toto zboží pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, a je tudíž bezdůvodně zvýhodněna ve srovnání s běžným spotřebitelem, který při nákupu zboží DPH platí. Rovněž tak čl. 26 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice brání tomu, aby osoba povinná k dani nebo její zaměstnanci mohli získat bez daně služby, ze kterých by fyzická osoba-nepodnikatel musela zaplatit DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2005, *Hotel Scandic Gässabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 23 a citovaná judikatura).

26 Za účelem určení, zda plnění, které spočívá v tom, že podnik nabízí svým zaměstnancům nákupní poukázky v rámci programu, jehož cílem je zejména odměnit a ocenit nejzasloužilejší a nejvýkonnější zaměstnance, představuje poskytnutí služby ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, je třeba posoudit všechny okolnosti, za kterých probíhá, a zejména povahu a cíle tohoto programu.

27 V projednávaném případě ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, v podstatě vyplývá, že zaprvé program *Above & Beyond*, a zejména ceny střední úrovně v rámci odstupňování odměn uvedeného v bodě 10 tohoto rozsudku byly navrženy společností GEAES s cílem zvýšit výkon jejich zaměstnanců, a tudíž přispět k lepší ziskovosti podniku. Zavedení tohoto programu tak vycházelo z úvah o žádném fungování obchodní činnosti tohoto podniku a ve snaze o dodatečný zisk, přičemž výhoda, která z něj pro zaměstnance vyplývá, je pouze vedlejší ve vztahu k potřebám podniku. Tím, že uvedený program přispívá k posílení motivace zaměstnanců, má pozitivní účinky co do výkonnosti a ziskovosti.

28 Dotčené nákupní poukázky dále ztělesňují právo zaměstnanců, kteří je obdrželi, získat zboží nebo služby od jednoho z doporučených maloobchodníků (obdobně viz rozsudek ze dne 27. března 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, bod 12). V souladu se systémem zavedeným společností GEAES prostřednictvím programu *Above & Beyond* tak obdržení takové nákupní poukázky zaměstnancem navrženým v rámci tohoto programu svou povahou nepředstavuje nic jiného než doklad, který zahrnuje závazek přijatý doporučenými maloobchodníky přijmout tuto nákupní poukázku místo peněz v její nominální hodnotě (obdobně viz rozsudek ze dne 24. října 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, bod 19 a citovaná judikatura).

29 Konečně společnost GEAES jakožto zaměstnavatel nezasahuje do výběru výrobků nebo služeb, které si zaměstnanci u uvedených prodejců pořízují.

30 Je tedy třeba konstatovat, že pokud by bylo třeba zohlednit pouze jejich použití, dotčené nákupní poukázky by musely být považovány za plnění k uspokojení soukromých potřeb

zaměstnanců.

31 Je však třeba uvést, že k poskytnutí těchto poukázek nedochází v závislosti na soukromých potřebách zaměstnanců, když ti ostatní ani nemají prostředky k tomu, aby s jistotou zajistili možnost jejich využití. Jak totiž vyplývá z bodu 9 tohoto rozsudku, podnět k jejich přidělení přislouží jiným zaměstnancům podniku a dochází k němu na základě striktní profesních kritérií a pouze tehdy, pokud jsou navržení zaměstnanci považováni za zaměstnance, kteří si zaslouží cenu střední úrovně na základě odstupňování odměn uvedeného v bodu 10 tohoto rozsudku.

32 Kromě toho je nesporné, že společnost GEAES poskytla dotčené nákupní poukázky bezúplatně nebo bez jakéhokoli protiplnění ze strany zaměstnanců, kteří je dostávají, a jejichž náklady nese společnost GEAES sama. Uvedené poskytování služeb jí však poskytuje výhodu ve formě perspektivy zvýšení jejího obrátu díky zvýšené motivaci jejích zaměstnanců, a v důsledku toho zvýšení jejich výkonnosti (obdobně viz rozsudek ze dne 27. března 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, bod 13). Osobní zvýhodnění, které z něho zaměstnanec získává, se proto zdá být pouze druhořadým ve vztahu k potřebám podniku.

33 S ohledem na výše uvedené skutečnosti a s výhradou ověření, které musí provést předkládající soud, je třeba uvést, že bezplatné poskytování dotčených nákupních poukázek společností GEAES zaměstnancům navrženým v rámci programu *Above & Beyond* vede ke zvýšení výkonnosti jejích zaměstnanců, a tudíž k žádnému fungování a ziskovosti podniku, takže je třeba mít za to, že toto poskytování služeb není uskutečňováno k jiným účelům než pro účely podnikání, a nespadá tudíž pod čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

34 Tato úvaha je mimoto potvrzena skutečností, že v případě poskytování služeb, které bylo v podstatě srovnatelné s poskytováním služeb dotčeným v povodním řízení, měl Soudní dvůr za to, že toto poskytování bylo uskutečňováno pro potřeby podniku, jelikož účelem uvedeného poskytování bylo zvýšení objemu prodeje dotčené společnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, bod 19).

35 Konečně s ohledem na okolnost uvedenou v bodu 20 tohoto rozsudku, podle které doporučení maloobchodníci přiznávají DPH z hodnoty dotčených nákupních poukázek na výstupu, je třeba mít za to, že v rozsahu, v němž poskytnutí služeb, které spoívá v tom, že společnost GEAES poskytuje svým zaměstnancům nákupní poukázky v rámci programu, jehož cílem je zejména odměnit a ocenit nejzasloužilejší a nejvýkonnější zaměstnance, nespadá do působnosti čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, není porušena zásada daňové neutrality.

36 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti nespadá poskytování služeb spoívající v tom, že podnik nabízí svým zaměstnancům nákupní poukázky v rámci jím zavedeného programu, jehož cílem je oceňování a odměňování nejzasloužilejších a nejvýkonnějších zaměstnanců.

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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

Článek 26 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že do jeho působnosti nespadá poskytování služeb spoívající v tom, že podnik nabízí svým

zaměstnancům nákupní poukázky v rámci jím zavedeného programu, jehož cílem je oceňování a odměňování nejzasloužilejších a nejvýkonnějších zaměstnanců.

Podpisy

* Jednací jazyk: angličtina.