NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 22. apríla 2010 [1]

1. Každému, koho sa týkajú povinnosti súvisiace s DPH, je známe, že v súvislosti so spoločným systémom DPH napriek tomu, že je v zásade celkom jednoduchý, môžu v praxi vznikať zložité situácie. Prejednávaná vec je toho príkladom.

2. V tejto veci položil súd príslušný vo veciach daní Spojeného kráľovstva Súdnemu dvoru tri otázky týkajúce sa správnej kvalifikácie na účely DPH prípadu, keď zamestnávateľ poskytuje svojim zamestnancom možnosť, aby namiesto peňažnej sumy dostávali časť odmeny vo forme nákupných poukážok, ktoré môžu použiť v maloobchodných predajniach.

I — Právny rámec

A — *Právo Únie*

3. Prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom sa týkajú ustanovení šiestej smernice o DPH [2]. Možno ich však položiť rovnako aj so zreteľom na príslušné ustanovenia najnovšej smernice 2006/112 [3], ktorú uviedol sám vnútroštátny súd.

4. Článok 2 šiestej smernice [4] stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani,

…“

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

4 — Zodpovedajúci článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112/ES.

5. Článok 5 s názvom „Dodávka tovarov“ znie takto:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa.

…“.

6. Článok 6 s názvom „Poskytovanie služieb“ [5] stanovuje:

„1. Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

…

2. Za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná,

b) bezplatné poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely.

…“.

7. Článok 17 tejto šiestej smernice [6] s názvom „Vznik a rozsah práva na odpočet“ stanovuje toto:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani [inou zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*],

…“

5 — Zodpovedajúci článku 26 ods. 1 smernice 2006/112/ES.

6 — Zodpovedajúci článku 168 smernice 2006/112/ES.

B — *Vnútroštátna právna úprava*

8. Vnútroštátny súd neuvádza podrobnosti o vnútroštátnej právnej úprave, pretože otázky, ktoré položil, sa týkajú len výkladu ustanovení práva Únie. Zo znenia uznesenia vnútroštátneho súdu a z predložených pripomienok však vyplýva toto.

II — Skutkové okolnosti, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9. Pokiaľ ide vo všeobecnosti o daňové zaobchádzanie s nákupnými poukážkami, ktoré možno použiť na nákup tovarov v maloobchodných predajniach (takzvané „retail vouchers"), právna úprava Spojeného kráľovstva stanovuje, že maloobchodník, ktorý vydáva poukážky a u ktorého možno tieto poukážky použiť, je povinný účtovať DPH až v okamihu, keď sú tieto poukážky skutočne použité na nákup tovarov.

10. Ak však maloobchodník prevedie, ako v prejednávanej veci, poukážky na sprostredkovateľa, ktorý ich potom ďalej predá tretím osobám, maloobchodník, ktorý tieto poukážky vydáva, musí sprostredkovateľovi účtovať aj DPH, hoci daňovým orgánom ju má odviesť až v okamihu, keď je poukážka použitá na nákup. DPH musí byť pri všetkých nasledujúcich nakladaniach s poukážkou (to znamená na výstupe u sprostredkovateľa) účtovaná a riadne odvedená.

11. Osobitný právny rámec platný v Spojenom kráľovstve nie je však na účely odpovede na prejudiciálne otázky, ako som uviedol, nijako relevantný.

12. Odvolateľka vo veci samej, Astra Zeneca UK Limited (ďalej len „Astra Zeneca") je spoločnosťou, ktorá podniká vo farmaceutickom priemysle. Svojim zamestnancom poskytuje možnosť poberať časť odmeny namiesto v peniazoch vo forme nákupných poukážok, ktoré môžu byť neskôr použité na nákup v konkrétnych maloobchodných predajniach.

13. Nákupné poukážky sú na výplatných páskach zamestnancov zaúčtované v nižšej hodnote, ako je ich nominálna hodnota. Napríklad nákupná poukážka v hodnote 10 GBP môže byť na výplatnej páske zaúčtovaná v hodnote 9,5 GBP: zamestnanec tak môže získať tovary v hodnote 10 GBP, hoci zo svojej odmeny pritom „minul" len 9,5 GBP.

14. Tento systém funguje konkrétne takto.

15. Maloobchodník vydá nákupné poukážky s určitou nominálnou hodnotou (napríklad 10 GBP) a predá ich sprostredkovateľskej spoločnosti za zníženú cenu (napríklad za 9 GBP). Táto spoločnosť potom predá poukážky spoločnosti Astra Zeneca, ktorá ich kúpi v každom prípade za nižšiu cenu, ako je ich nominálna hodnota (napríklad za 9,5 GBP). Astra Zeneca následne použije poukážky na vyplatenie časti odmeny svojim zamestnancom, ktorí sa rozhodnú využiť túto možnosť. [7]

16. Otázka, ktorá je predmetom sporu medzi odvolateľkou a daňovými orgánmi Spojeného kráľovstva a o ktorej má vnútroštátny súd rozhodnúť, sa týka zaobchádzania na účely DPH s nákupnými poukážkami používanými ako forma odmeny.

17. Tento súd musí v prvom rade určiť, či Astra Zeneca musí zaúčtovať svojim zamestnancom DPH zahrnutú v nákupných poukážkach; pokiaľ by toto zaúčtovanie nebolo potrebné treba objasniť, či má Astra Zeneca právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe (pri kúpe poukážok od sprostredkovateľa).

18. V tomto kontexte vnútroštátny súd prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Za takých okolností, aké sú v tejto veci, keď má zamestnanec na základe svojej pracovnej zmluvy právo vybrať si časť svojej odmeny vo forme poukážky s nominálnou hodnotou, má sa článok 2 bod 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS [teraz článok 2 ods. 1 písm. c) základnej smernice o DPH] vykladať tak, že keď zamestnávateľ poskytuje túto poukážku zamestnancovi, ide o poskytnutie služieb za protihodnotu?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná, má sa článok 6 ods. 2 písm. b) [teraz článok 26 ods. 1 písm. b)] vykladať tak, že poskytnutie poukážky zamestnancovi zo strany zamestnávateľa v súlade s pracovnou zmluvou sa musí považovať za poskytnutie služieb, ak má zamestnanec poukážku použiť na súkromné účely?

3. Ak sa poskytnutie poukážky nemá považovať za poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1, ani za poskytnutie služieb podľa článku 6 ods. 2 písm. b), má sa článok 17 ods. 2 [teraz článok 168] vykladať tak, že zamestnávateľovi umožňuje požiadať o vrátenie dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatil pri kúpe a poskytnutí poukážky zamestnancovi v súlade s jeho pracovnou zmluvou, ak má zamestnanec poukážku použiť na súkromné účely?“

7 — Astra Zeneca v skutočnosti nezíska poukážky fyzicky. Táto spoločnosť len poskytne sprostredkovateľskej spoločnosti údaje o zamestnancoch, ktorým ich má táto posledná uvedená spoločnosť doručiť a ich dodanie zabezpečí sprostredkovateľská spoločnosť.

III — Konanie pred Súdnym dvorom

19. Uznesenie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania bolo Súdnemu dvoru doručené 29. januára 2009. Vlády Spojeného kráľovstva a Grécka, ako aj Komisia následne predložili podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora svoje písomné pripomienky. Písomné pripomienky predložila aj Astra Zeneca, ktorá je odvolateľkou vo veci samej.

20. Na pojednávaní konanom 11. marca 2010 podali svoje ústne pripomienky Astra Zeneca, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia.

IV — Úvodné poznámky

21. Komisia vo svojich písomných pripomienkach uviedla niekoľko úvah, ktorých dôsledok, ako sama uznáva, prekračuje rámec toho, čo sa pýta vnútroštátny súd. Komisia vyjadrila stanovisko najmä k dvom bodom.

22. Na jednej strane Komisia je proti tomu, aby sa poskytovanie nákupných poukážok považovalo za poskytovanie služieb: vnútroštátny súd zas na základe uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy o tejto kvalifikácii nepochybuje. Naopak podľa Komisie povaha poskytovania poukážok závisí od účelu, na ktorý môžu byť tieto poukážky použité: v závislosti od prípadu môže ísť teda o dodávku tovarov alebo o poskytovanie služieb.

23. Na druhej strane sa Komisia zaoberala problémom súvisiacim so sadzbou DPH, ktorá sa má použiť na nákupné poukážky, ktoré nadobúdateľ môže podľa vlastného rozhodnutia použiť na získanie jednak tovarov alebo služieb podliehajúcich štandardnej sadzbe DPH alebo tovarov alebo služieb podliehajúcich rozdielnej sadzbe DPH. V tejto súvislosti Komisia kritizuje systém uplatňovaný v Spojenom kráľovstve, na základe ktorého sa na poukážky môže podľa okolností uplatniť primerane „vhodná“ sadzba.

24. Podľa Komisie totiž predmetný systém nerešpektuje zásady platné v oblasti DPH a jeho prípadné uznanie by bolo možné, len ak by vnútroštátne orgány podali osobitnú žiadosť o povolenie výnimky. [8] Bez takéhoto povolenia musí byť DPH odvádzaná

8 — V zmysle článku 27 šiestej smernice (a článku 395 smernice 2006/112/ES).

so zohľadnením presne stanovenej sadzby uplatňovanej na každý jednotlivý tovar alebo službu nadobudnutú za poukážky. Ťažkosti týkajúce sa uplatňovania takejto zásady neumožňujú vylúčiť jej uplatniteľnosť v prejednávanej veci.

25. Pripomienky a argumenty Komisie však nemusia byť na účely zodpovedania otázok položených v rámci tohto sporu Súdnemu dvoru zohľadnené.

26. Problém týkajúci sa sadzby uplatniteľnej na poukážky, ktoré možno zameniť za tovary alebo služby zdanené rozdielnymi sadzbami DPH, však zrejme vôbec nesúvisí s týmto sporom: ak sa Komisia domnieva, že riešenie problému poskytnuté orgánmi Spojeného kráľovstva nie je v súlade s právom Únie, prináleží jej začať proti tomuto štátu konanie o porušení povinnosti.

27. S predmetom tejto veci viac súvisí všeobecná otázka, hoci na účely odpovede nie je podstatná, ktorá sa týka povahy (dodávka tovarov alebo poskytovanie služieb?) poskytovania nákupných poukážok.

28. Ako už bolo uvedené, podľa Komisie závisí povaha poukážok od konkrétneho spôsobu ich použitia. Ak sa teda poukážky použijú na nákup služieb, tak aj poskytnutie poukážok je na účely DPH poskytovaním služieb. Ak sa naopak poukážky použijú na nákup tovarov, poskytnutie poukážok treba ako také považovať za dodávku tovarov.

29. Argumentácia Komisie nie je podľa mňa presvedčivá. Predovšetkým sa mi zdá, že poskytnutie nákupných poukážok v každom prípade nemožno považovať za dodávku tovarov; a to aj vtedy, keď sa poukážky neskôr použijú práve na nákup tovarov.

30. Vezmime totiž do úvahy prípad, ktorý je zrejme typickým príkladom v kontexte prejednávanej veci, keď sa poukážka použije na nákup tovaru (napríklad šiat alebo hodiniek). V tejto súvislosti treba uviesť, že poskytnutie poukážky zamestnancovi zo strany zamestnávateľa ako také *nepriznáva okamžité právo nakladať s tovarom*, čo sa naopak vyžaduje na účely dodávky tovarov podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Podľa definície tovar, na kúpu ktorého môže byť poukážka použitá, je totiž presne definovaný *až v okamihu, keď je poukážka použitá*, teda keď je vymenená za tovar u maloobchodníka.

31. Z tohto dôvodu poskytnutie nákupnej poukážky, akými sú poukážky vo veci samej, neprestavuje na účely DPH dodávku tovarov, ale len prevod budúceho (a pokiaľ ide o predmet neurčitého) práva k tovarom a/alebo službám. Preto sa domnievam, že poskytnutie tejto poukážky, vzhľadom na to, že každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovarov, je na účely DPH nevyhnutne poskytovaním služieb, [9] treba považovať za poskytnutie služieb.

32. Stanovisko, ktoré zastávam, je podporené judikatúrou. Aj keď Súdny dvor jasne uviedol, že podľa ustanovení o DPH môže ísť o dodávku tovarov aj vtedy, keď nedochádza k formálnemu prevodu vlastníctva, v každom prípade zdôraznil, že je nevyhnutné, aby osoba nadobúdajúca majetok mala možnosť „fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku“. [10] Naopak v prípade poskytovania nákupných poukážok prevod poukážky z jednej osoby na druhú (ešte) nepriznáva nijaké právo ku konkrétnemu tovaru.

33. Navyše prijatie prístupu Komisie by malo za následok, že poskytnutie poukážok použiteľných na nákup buď tovarov, alebo služieb by bolo možné na účely DPH kvalifikovať až *ex post,* teda po tom, ako dôjde k výmene poukážok za tovary alebo služby. Zdá sa mi jasné, že toto riešenie, ktoré zďaleka nie je optimálne, je spojené s rizikom, že by sa daňové zaobchádzanie týkajúce sa poskytovania poukážok stalo zložitejším. To by mohlo mať aj praktický následok, ktorým je odradenie od tohto osobitného spôsobu odmeňovania, ktoré okrem iného predstavuje určitú sociálnu výhodu pre zamestnancov.

34. Skutočnosťou však zostáva, bez ohľadu na to, či sa má poskytnutie nákupnej poukážky považovať za dodávky tovarov alebo za poskytovanie služieb, že na účely poskytnutia odpovede vnútroštátnemu súdu je v tejto veci potrebné len *stanoviť, či toto poskytnutie poukážky predstavuje zdaniteľné plnenie alebo nie*. Ako bolo totiž uvedené, na účely DPH článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje dva prípady zdaniteľného plnenia, ktorými sú dodávka tovarov a poskytovanie služieb, bez toho, aby ich rozlišoval. Nie je teda potrebné ďalej sa zaoberať pripomienkami Komisie a naopak možno pristúpiť k preskúmaniu troch prejudiciálnych otázok.

9 — Článok 6 ods. 1 šiestej smernice.

10 — Rozsudky Súdneho dvora z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7; zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Zb. s. I-1317, bod 32, a zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, Zb. s. I-7077, bod 35.

V — O prvej prejudiciálnej otázke

A — *Úvod*

35. Prvou prejudiciálnou otázkou vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o vysvetlenie, či poskytovanie nákupných poukážok zo strany zamestnávateľa svojmu zamestnancovi namiesto vyplácania časti jeho odmeny predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu.

36. Keďže otázka povahy poskytovania poukážok ako dodávka tovarov alebo ako poskytovanie služieb nie je v tejto veci, ako som už uviedol, relevantná, otázku možno sformulovať v tom zmysle, že vnútroštátny súd sa ňou pýta Súdneho dvora, či vyššie uvedené poskytovanie poukážok je plnením za protihodnotu, ktoré spadá do rámca pôsobnosti právnej úpravy o DPH.

37. Keby totiž toto plnenie malo podliehať DPH, Astra Zeneca musí účtovať DPH na výstupe – zahrnutú v sume odpočítanej za poukážku z odmeny zamestnanca – v okamihu poskytnutia poukážky svojmu zamestnancovi, od ktorej potom odpočíta DPH, ktorú zaplatila na vstupe sprostredkovateľovi, od ktorého poukážky kúpila.

38. Keby však toto plnenie bolo plnením, na ktoré sa nevzťahujú ustanovenia o DPH, nebolo by potrebné účtovať DPH na výstupe. Bolo by však možné položiť si otázku – avšak toto je, ako bude uvedené nižšie, predmetom tretej otázky – či môže Astra Zeneca získať späť DPH zaplatenú na vstupe zahrnutím nákupu poukážok do režijných nákladov vynakladaných v súvislosti s vykonávaním jej podnikateľskej činnosti.

39. Účastníci konania, ktorí predložili v tejto veci svoje pripomienky, nie sú, pokiaľ ide o odpoveď na prvú otázku, jednotní. Na jednej strane totiž Komisia a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že poskytnutie poukážok spoločnosťou Astra Zeneca jej zamestnancom predstavuje plnenie za protihodnotu, ktoré ako také podlieha DPH.

40. Naopak Astra Zeneca a grécka vláda navrhujú odpovedať na otázku záporne, pričom sa zameriavajú najmä na skutočnosť, že vyplácanie odmeny za vykonávanie práce nie je činnosťou podliehajúcou DPH.

B — *Posúdenie*

41. Prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej, možno z logického hľadiska podľa právnej úpravy o DPH vykladať dvomi úplne opačnými spôsobmi: ide o dva výklady navrhované účastníkmi konania, ktoré som uviedol v predchádzajúcich bodoch. Obidva výklady vykazujú výhody a nevýhody a ani jeden z nich nie je zjavne v rozpore s uplatniteľnými ustanoveniami práva Únie.

42. Výklad, podľa ktorého sa poskytovanie poukážok považuje za plnenie, ktoré je vyňaté z pôsobnosti DPH, však podľa môjho názoru vykazuje určité rozpory, pre ktoré je výklad navrhovaný Komisiou a vládou Spojeného kráľovstva vhodnejší.

43. Po prvé uvádzam, že výklad, podľa ktorého sa poskytovanie poukážok považuje za plnenie, ktoré je vyňaté z pôsobnosti DPH, možno skutočne prijať iba vtedy, ak budeme rozlišovať medzi prípadom, keď zamestnávateľ odpočíta zamestnancovi z jeho odmeny ako protihodnotu za poukážky presne tú istú sumu, ktorú zaplatil za nákup týchto poukážok, a prípadom, keď túto protihodnotu odpočíta s určitým ziskom. Citovaný výklad by sa mal uplatniť len na prvý z týchto prípadov. Ak totiž zamestnávateľ dosiahne „zisk“ [11], potom pri prevode poukážky zo zamestnávateľa na jeho zamestnanca vzniká pridaná hodnota v zmysle právnej úpravy o DPH a v dôsledku toho povinnosť zaplatiť daň.

44. Inými slovami podľa výkladu navrhnutého spoločnosťou Astra Zeneca a gréckou vládou by na účely DPH bolo potrebné navrhnúť, aby sa na nákupné poukážky poskytované zamestnancom uplatnilo rozdielne zaobchádzanie v závislosti od toho, či je hodnota poukážky zaúčtovaná na výplatnej páske totožná s hodnotou, ktorú zaplatil zamestnávateľ pri kúpe vyššie uvedenej poukážky alebo nie. V prvom prípade (suma, ktorú zaplatil zamestnávateľ, je totožná so sumou zaúčtovanou na výplatnej páske) poskytnutie poukážok nespadá do pôsobnosti DPH; naopak v druhom prípade (suma, ktorú zamestnávateľ zaplatil na vstupe, je odlišná od sumy zaúčtovanej na výplatnej páske) spadá do pôsobnosti smernice a zamestnávateľ je povinný účtovať DPH. V tejto veci ide o situáciu, na ktorú sa vzťahuje prvý prípad, pretože ako bolo uvedené na pojednávaní, Astra Zeneca odpočítava zamestnancom z ich odmeny presne takú čiastku, akú zaplatila sprostredkovateľovi. Skutočnosťou však zostáva, že výklad, ktorý možno použiť jednak na prvý ako aj na druhý prípad, je v porovnaní

11 — K tomu by mohlo dôjsť napríklad vtedy, ak by zamestnávateľ získal na poukážky značnú zľavu a rozhodol by sa, že svojmu zamestnancovi (ktorý v každom prípade získa poukážky v nižšej cene ako je ich nominálna hodnota) z nej uplatní iba určitú časť.

s výkladom, ktorý si vyžaduje rozlišovať medzi dvomi prípadmi, nielen jednoduchší, ale sa aj ľahšie uplatňuje.

45. Po druhé uvádzam, že z finančného hľadiska DPH zaťažuje v každom prípade zamestnanca, čo je napokon v súlade so systémom DPH, podľa ktorého daň musí znášať konečný spotrebiteľ. Ako totiž uznala Astra Zeneca na pojednávaní, v *hodnote poukážky zaúčtovanej na výplatnej páske zamestnanca je už započítaná DPH z výrobkov, ktoré môžu byť nakúpené za poukážky v maloobchodných predajniach*. Inými slovami, zamestnanec tým, že sa mu z jeho odmeny odpočíta protihodnota za poukážky, zaplatí cenu tovarov a/alebo služieb, ktoré nakúpi u maloobchodníka a v tejto cene je zahrnutá DPH. Ide o poslednú platbu v rámci reťazca DPH a DPH, ktorú znáša zamestnanec, tak zjavne obsahuje jednak DPH zahrnutú pôvodne pri prvom prevode poukážky z maloobchodníka na sprostredkovateľa,[12] jednak DPH zahrnutú pri neskorších nakladaniach s poukážkou a najmä DPH zo zisku, ktorý dosiahol sprostredkovateľ. V okamihu, keď zamestnanec/spotrebiteľ príde k maloobchodníkovi, aby poukážku použil, bude musieť túto poukážku, ktorá zahŕňa DPH, jednoducho odovzdať a na výmenu dostane požadované tovary alebo služby.

12 — Túto časť DPH, ako bolo uvedené v bodoch 9 a 10, maloobchodník odvedie do štátnej pokladne na základe systému platného v Spojenom kráľovstve až v okamihu, keď je poukážka použitá na nákup tovarov a/alebo služieb. Táto zvláštnosť systému, ako uviedla aj Komisia na pojednávaní, má však účinok len z hľadiska *okamihu* platenia dane a nie jej ďalších aspektov.

46. V tejto súvislosti je vhodné vysvetliť, že napriek zložitosti reťazca DPH v prejednávanej veci, ktorá vyvolala na pojednávaní diskusiu, platenie DPH zostáva v každom prípade jednotné. DPH z tovarov alebo zo služieb nakúpených u maloobchodníka je zahrnutá v poukážke a v okamihu, keď ju maloobchodník vymení za dodanie tovarov alebo služieb, „uzatvorí kruh“ a daňovým orgánom, po prípadnom odpočítaní sumy, ktorú tento maloobchodník zaplatil ako daň na vstupe, odvedie DPH, ktorú získal pri dodaní poukážky sprostredkovateľovi.

47. Poznámky v bode 45 majú dva dôsledky.

48. Na jednej strane okolnosť, že DPH zahrnutá v poukážkach sa skutočne účtuje zamestnancovi, má za následok, že z týchto dvoch výkladov uvedených vyššie sa uprednostňuje výklad, ktorý vyžaduje účtovanie tejto DPH. Takto sa zabráni tomu, aby táto daň, ktorú v každom prípade znáša zamestnanec, „zmizla“ a premenila sa na akúsi skrytú DPH.

49. Na druhej strane je nepochybné, že okolnosť, že Astra Zeneca mala z poskytnutia

poukážok zamestnancom účtovať DPH, nemá ako taká pre citovanú spoločnosť nijaké osobitné ekonomické dôsledky, pretože v súlade so všeobecnými zásadami platnými v danej oblasti daň v konečnom dôsledku znáša konečný spotrebiteľ, ktorým je zamestnanec. [13]

50. Zastávam teda názor, že vyplácanie časti odmeny vo forme nákupných poukážok sa má považovať za plnenie podliehajúce DPH.

51. V tejto súvislosti treba v prvom rade uviesť, že zamestnanci spoločnosti Astra Zeneca sa môžu rozhodnúť, že nijakú časť ich odmeny nebudú dostávať vo forme nákupných poukážok a že celá ich odmena bude vyplácaná v peniazoch podľa obvyklejšieho spôsobu odmeňovania. Poskytovanie poukážok zamestnancom možno teda vykladať ako plnenie, za ktoré zamestnanci platia určitú sumu peňazí (časť odmeny, ktorú by v prípade, že by nedostali poukážky, dostali v hotovosti).

52. V prejednávanej veci sú splnené všetky podmienky, ktoré sa podľa judikatúry Súdneho dvora vyžadujú pre kvalifikáciu poskytovania služieb za protihodnotu: osobitne existencia protiplnenia vyjadreného v peniazoch, [14] ktoré predstavuje sumu, ktorá bola za tovar alebo službu skutočne prijatá. [15] Okrem toho, ak sa prijme koncepcia, že poskytovanie poukážok zamestnancom predstavuje poskytovanie služieb – ktorú zastávam aj ja – nepochybne existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. [16]

53. Okrem iného treba uviesť, že Súdny dvor už pripustil možnosť, hoci implicitne, že časť odmeny zamestnanca možno považovať ako úhradu zaplatenú (zamestnancom) za plnenie za protihodnotu (uskutočnené zamestnávateľom v prospech zamestnanca). [17]

13 — V prípade, že Astra Zeneca účtuje na výplatnej páske presne takú sumu, akú sama zaplatila za poukážky, pri účtovaní DPH len vyhlási, že DPH na vstupe a na výstupe je rovnaká a daňovým orgánom nebude musieť nič zaplatiť. V prípade, že by hodnota zaúčtovaná na výplatnej páske bola vyššia ako hodnota, ktorú Astra Zeneca skutočne zaplatila sprostredkovateľovi, potom bude musieť zaplatiť DPH len z rozdielu medzi týmito hodnotami, ktorú okrem iného v každom prípade prenesie na zamestnanca.

14 — Pozri rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. s. 445, bod 13; z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Zb. s. 6365, bod 16, a z 24. októbra 1996, Argos Distributors, C-288/94, Zb. s. I-5311, bod 17.

15 — Okrem rozsudkov citovaných v predchádzajúcej poznámke pod čiarou pozri rozsudky z 27. marca 1990, Boots Company, C-126/88, Zb. s. I-1235, bod 19, a z 5. mája 1994, Glawe, C-38/93, Zb. s. I-1679, bod 8.

16 — Pozri rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, bod 12, a zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 12.

17 — Pozri rozsudok Fillibeck, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 16. V danej veci Súdny dvor konštatoval, že zamestnanci neplatili svojmu zamestnávateľovi za prepravnú službu, ktorú zamestnávateľ týmto zamestnancom poskytoval, nijakú odmenu, a to z dôvodu, že odmena zamestnancov zostala nezmenená bez ohľadu na to, či použili prepravnú službu alebo nie. Z uvedeného možno *a contrario* vyvodiť, že vo všeobecnosti časť odmeny možno považovať za protihodnotu za plnenie podliehajúce DPH. A to za predpokladu, ako je to v prejednávanej veci, že časť odmeny, ktorá predstavuje protihodnotu, je jasne identifikovateľná.

54. Nakoniec uvádzam, že ak sa prijme stanovisko Astra Zeneca, ktorá považuje vyplácanie zamestnancov vo forme nákupných poukážok za formu odmeňovania nepodliehajúcu DPH, potom treba poukážky považovať prakticky za rovnocenné s peniazmi a brať ich za jednoduchú „alternatívu" hotovosti. Toto stotožnenie nie je podľa môjho názoru obhájiteľné. Na jednej strane totiž nákupné poukážky nemožno na rozdiel od peňazí použiť kdekoľvek, ale len u maloobchodníkov, ktorí ich vydali. Na druhej strane nemožno zabúdať, že poukážky sa vo všeobecnosti poskytujú práve za peňažné prostriedky a pri ich prevode z maloobchodníka na spoločnosť Astra Zeneca prostredníctvom sprostredkovateľa môžu tak ako v tomto prípade vytvoriť pridanú hodnotu a (následne) príjmy z DPH: k čomu naopak v prípade hotovostných peňazí nedochádza.

55. Preto sa domnievam, že zo všetkých uvedených dôvodov je vhodné, aby sa vyplácanie časti odmeny vo forme nákupných poukážok považovalo za plnenie za protihodnotu, v súvislosti s ktorým je zamestnávateľ povinný účtovať DPH.

56. Preto navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prvú otázku odpovedal tak, že vyplácanie mzdy alebo jej časti vo forme nákupných poukážok spôsobom ako vo veci samej predstavuje plnenie, ktoré podlieha DPH v zmysle šiestej smernice.

VI — O druhej prejudiciálnej otázke

57. Druhou otázkou vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o vysvetlenie v prípade, že odpoveď na prvú otázku je záporná, či možno vyplácanie časti odmeny vo forme nákupných poukážok považovať za činnosť spadajúcu pod článok 6 ods. 2 šiestej smernice. Podľa tohto ustanovenia, ako je známe, sa za poskytovania služieb za protihodnotu, ktoré podliehajú povinnosti platiť DPH, považujú určité činnosti vykonávané bezplatne: medzi tieto patrí predovšetkým „bezplatné poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani pre jej vlastné osobné použitie…"

58. Vzhľadom na to, že na prvú otázku navrhujem dať kladnú odpoveď, na druhú otázku nie je potrebné odpovedať. Nasledujúce úvahy sú preto uvedené subsidiárne pre prípad, že by sa Súdny dvor nepriklonil k odpovedi, ktorú navrhujem na prvú otázku.

59. Tvorca smernice zo zrejmého dôvodu zaviedol povinnosť platby DPH z určitých činností vykonávaných bezplatne v prospech platiteľa dane alebo jeho zamestnancov. Ide o to zabrániť tomu, aby sa platiteľ dane, ktorý mohol odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za nákup tovarov alebo služieb, ktoré sú určené na jeho podnikanie, vyhol zaplateniu DPH, ak z majetku svojho podniku vyhradí tento tovar alebo uskutoční služby na osobné účely. Tak sa vyhne tomu, aby tento platiteľ dane mohol získať neoprávnené výhody v porovnaní s bežným spotrebiteľom, ktorý si tovar alebo služby kúpi a zaplatí DPH. [18]

60. Pokiaľ ide o druhú otázku, aj v tomto prípade sa k možnej kladnej odpovedi priklonili, hoci s určitou rezervovanosťou a iba ako k subsidiárnej, len Komisia a vláda Spojeného kráľovstva. Ich úvahy možno zhrnúť takto: ak bude odpoveď na prvú otázku záporná, potom je potrebné sa domnievať, že nákupné poukážky boli zamestnancovi zo strany zamestnávateľa poskytnuté bezplatne. V dôsledku toho sa stáva uplatniteľným ustanovenie článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

61. Zdá sa mi však, že aj v prípade, ak by odpoveď na prvú otázku mala byť záporná, k uplatneniu článku 6 ods. 2 by v každom prípade nemalo dochádzať automaticky.

62. Treba totiž uviesť, že práve citované ustanovenie sa stáva uplatniteľným po splnení dvoch samostatných podmienok: po prvé, služba – alebo tovar, ak sa má brať do úvahy aj prípad upravený v článku 6 ods. 2 písm. a) – sú použité na súkromné účely alebo v každom prípade na účely iné, ako sú podnikateľské účely; po druhé bezodplatná povaha plnenia.

63. Najmä pokiaľ ide o túto druhú podmienku, ani prípadná záporná odpoveď na prvú otázku nepreukazuje jej splnenie. To, že sa prípadne poskytnutie poukážok nepovažuje za plnenie podliehajúce DPH, neznamená nevyhnutne, že bolo uskutočnené bezplatne. Predovšetkým, ako už bolo uvedené, možno skonštatovať, napriek tomu, že navrhujem inú odpoveď, že poskytnutie poukážok je len spôsob vyplácania odmeny, ktoré je ako také vyňaté z rámca pôsobnosti právnej úpravy o DPH. To však neznamená, že plnenie má bezodplatnú povahu.

64. Predovšetkým sa mi totiž zdá byť celkom zrejmé, že bez ohľadu na to, aká právna kvalifikácia sa uplatní na poskytovanie poukážok,

18 — Rozsudky z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 33; zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049, bod 56, a z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, Zb. s. I-9549, bod 46.

tieto poukážky sa zamestnancom neposkytujú ako „dar“, ale sú protiplnením za prácu vykonávanú týmito zamestnancami, ktoré je jasne definované.

65. Z toho vyplýva, že aj keď konečné použitie týchto poukážok nesúvisí s podnikateľskou činnosťou, keďže tieto poukážky sú nepochybne určené na uspokojenie súkromných potrieb zamestnancov,[19] podmienka bezodplatného plnenia nie je v každom prípade splnená.[20]

66. Preto navrhujem odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku, pokiaľ to bude potrebné, tak, že vyplácanie mzdy alebo jej časti vo forme nákupných poukážok nepredstavuje činnosť vykonávanú bezplatne, ktorá sa na základe článku 6 ods. 2 šiestej smernice považuje za poskytovanie služieb za protiplnenie.

19 — Neexistuje totiž nijaká súvislosť medzi nákupmi, ktoré zamestnanci môžu uskutočniť za poukážky, a vykonávaním podnikateľskej činnosti zamestnávateľom. Navyše judikatúra Súdneho dvora sa v tejto súvislosti prikláňa k úzkemu poňatiu oblastí, v ktorých existuje súvislosť s podnikateľskou činnosťou. Pozri napríklad rozsudky Fillibeck, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, body 26 a 29, a Danfoss, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, body 57 až 58.

20 — Bolo by vhodné len v krátkosti poznamenať, že musí ísť tak, ako to spresnila judikatúra, skutočne o bezodplatné plnenie: prípadné plnenie za protihodnotu v zníženej alebo v nižšej cene, ako je obstarávacia cena, nemožno považovať za bezodplatné plnenie. Pozri rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, body 22 až 24.

VII — O tretej prejudiciálnej otázke

67. Tretiu otázku vnútroštátny súd položil subsidiárne k predchádzajúcim otázkam. Touto otázkou žiada Súdny dvor o vysvetlenie v prípade, že odpoveď na prvé dve otázky bude záporná, či si Astra Zeneca môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe tak, že náklady na poukážky, ktoré Astra Zeneca kúpila od sprostredkovateľa, zohľadní ako režijné náklady.

68. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem dať na prvú otázku, nasledujúce poznámky uvádzam aj v tomto prípade subsidiárne pre prípad, že by sa Súdny dvor rozhodol dať na prvú otázku inú odpoveď, akú navrhujem.

69. Podľa Astra Zeneca, ako bolo uvedené, by odpoveď na prvé dve otázky mala byť záporná a vyplácanie časti odmeny vo forme nákupných poukážok by malo byť vyňaté z pôsobnosti ustanovení o DPH. Vyššie uvedená spoločnosť však považuje náklady na poukážky za režijné náklady spojené s fungovaním podniku: z toho dôvodu môže byť DPH, ktorú zaplatila na vstupe, zohľadnená a odpočítaná v rámci celkového výpočtu DPH, ktorú má odviesť daňovým orgánom Spojeného kráľovstva.

70. Takýto prístup je pre spoločnosť Astra Zeneca zjavne výhodný. Kým totiž prípadná povinnosť účtovať DPH v okamihu poskytnutia poukážok zamestnancom môže mať za následok vzájomnú kompenzáciu DPH na vstupe a DPH na výstupe, [21] považovanie poskytnutia poukážok zamestnancom za plnenie oslobodené od dane a započítanie DPH na vstupe do režijných nákladov umožní dotknutej spoločnosti získať daňovú výhodu.

71. Myslím si však, že stanovisko Astra Zeneca nemožno prijať ani v prípade, že by sa vyplácanie časti odmeny vo forme nákupných poukážok malo považovať za plnenie, ktoré nespadá do pôsobnosti DPH.

72. Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo na odpočet DPH na vstupe predstavuje neoddeliteľnú súčasť mechanizmu tejto dane a v zásade ho nemožno obmedziť. [22] Mechanizmus odpočtov má za cieľ zaručiť neutralitu dane pre všetky hospodárske činnosti a zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. [23]

73. Je pravda, že Súdny dvor pripustil možnosť odpočtu DPH, ktorú podnikateľ zaplatí na vstupe pri nákupe tovarov a/alebo služieb určených na vykonávanie činností oslobodených od DPH alebo činností, ktoré nespadajú do pôsobnosti tejto dane. To najmä pod podmienkou, že: i) podnikateľ vykonáva hospodárske činnosti podliehajúce DPH; ii) náklady vynaložené na plnenia oslobodené od dane sú podstatnými prvkami tvoriacimi konečnú cenu tovarov, a iii) medzi plneniami, z ktorých bola DPH odvedená, a hospodárskou činnosťou platiteľa dane existuje bezprostredná a priama súvislosť. [24]

74. Táto judikatúra Súdneho dvora však vychádza z predpokladu, že neuznanie odpočtu DPH zaplatenej na vstupe vedie skutočne k porušeniu zásady neutrality DPH a k uloženiu povinnosti zaplatiť časť tejto dane podnikateľovi a nie konečnému spotrebiteľovi. [25]

21 — S výnimkou prípadu, ako už bolo uvedené vyššie, keď existuje rozdiel medzi čiastkou zaplatenou na vstupe sprostredkovateľovi a čiastkou zaúčtovanou na výstupe na výplatnej páske zamestnanca. Pozri v tejto súvislosti poznámku pod čiarou 13.

22 — Pozri napríklad rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I 1577, bod 43.

23 — Pozri rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19, a z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24 a tam citovanú judikatúru.

24 — Pozri rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, body 36 a 37. Pozri okrem iného rozsudok z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, body 58 až 68, ako aj moje návrhy v tej istej veci prednesené 12. februára 2009, najmä body 59 až 62.

25 — Pozri rozsudok SKF, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, body 66 a 67 a tam citovanú judikatúru.

75. V prejednávanej veci však nejde o takýto prípad.

76. Ako som už uviedol vyššie,[26] Astra Zeneca odpočíta zamestnancovi z jeho odmeny cenu, ktorú táto spoločnosť zaplatila za poukážku, *vrátane DPH*. Zamestnanec v konečnom dôsledku zaplatí svojou prácou DPH z tovarov, ktoré kúpi za poukážku. Astra Zeneca nie je touto daňou zaťažená. Neexistuje preto nijaký dôvod, aby jej bolo priznané právo na odpočet DPH, ktorú v konečnom dôsledku nemusí znášať.

77. Poukážka, ktorá ani zďaleka nepredstavuje prvok, ktorého kúpna cena tvorí súčasť režijných nákladov podniku, je totiž naopak spolu s DPH, ktorú táto zahŕňa, priamo prevedená zo zamestnávateľa na zamestnanca, ktorý „platí“ protihodnotu poukážky tak, že sa jeho odmena zníži o príslušnú časť hotovosti. V prípadoch, v ktorých Súdny dvor uznal právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí tovarov alebo služieb použitých na uskutočnenie plnení oslobodených od dane, táto DPH sa naopak týkala činností (typických poradenských), z ktorých daň nakoniec nepochybne znášal podnik.[27]

78. Napokon taktiež nemožno zabúdať, že právo na odpočet DPH z tovarov a služieb použitých na plnenia oslobodené od dane je stanovené ako výnimka.[28]

79. Preto navrhujem Súdnemu dvoru, aby na tretiu otázku v prípade, že je to potrebné, odpovedal tak, že zamestnávateľ, ktorý vypláca časť odmeny svojich zamestnancov vo forme nákupných poukážok spôsobom ako vo veci samej, si nemôže odpočítať DPH na vstupe zaplatenú z týchto poukážok tak, že si náklady za ich nákup započíta do režijných nákladov podniku.

26 — Pozri bod 45 týchto návrhov.

27 — Pozri napríklad rozsudky Abbey National, už citovaný v poznámke pod čiarou 23; Kretztechnik, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, a SKF, už citovaný v poznámke pod čiarou 24.

28 — Rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 23.

VIII — Návrh

80. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky položené VAT and Duties Tribunal, Manchester,

odpovedal tak, že vyplácanie mzdy alebo jej časti vo forme nákupných poukážok spôsobom ako vo veci samej predstavuje plnenie, ktoré podlieha DPH v zmysle šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ako aj v zmysle smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.