SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 22. aprila 2010[1]

1. Skupni sistem DDV lahko, čeprav je načeloma precej preprost, v praksi povzroči zapletene položaje, kot je znano vsem, ki se s tem ukvarjajo. V obravnavani zadevi gre za prav tak primer.

2. Sodišče za davčne zadeve Združenega kraljestva je Sodišču predložilo tri vprašanja o tem, kako je treba za DDV pravilno opredeliti položaj, v katerem delodajalec zaposlenim ponudi možnost, da del plače namesto v denarju prejmejo v vrednostnih bonih, ki jih lahko uporabijo za nakupe pri prodajalcih na drobno.

I – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

3. Vprašanja za predhodno odločanje nacionalnega sodišča so postavljena v zvezi z določbami Šeste direktive o DDV.[2] Vendar jih je mogoče enako oblikovana postaviti tudi v zvezi z ustreznimi določbami novejše Direktive 2006/112/ES,[3] ki jo je navedlo tudi predložitveno sodišče.

4. V členu 2 Šeste direktive[4] je določeno:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[…]“

1 – Jezik izvirnika: italijanščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

3 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

4 – Ustreza členu 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112/ES.

5. V členu 5, naslovljenem „Dobava blaga“, je določeno:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[…]“

6. V členu 6, naslovljenem „Opravljanje storitev“,[5] je določeno:

„‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[…]

2. Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(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, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(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.

[…]“

7. V členu 17 Šeste direktive,[6] naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, je določeno:

„[…]

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[…]“

5 – Ustreza členu 26(1) Direktive 2006/112/ES.

6 – Ustreza členu 168 Direktive 2006/112//ES.

B – *Nacionalno pravo*

8. Predložitveno sodišče ne navaja podrobnosti o nacionalni zakonodaji, saj se predložena vprašanja nanašajo samo na razlago določb prava Unije. Vendar iz predložitvene odločbe in stališč strank v zvezi s tem izhaja, kot navajam v nadaljevanju.

9. Na splošno je v zakonodaji Združenega kraljestva glede davčne obravnave vrednostnih bonov, s katerimi je mogoče opraviti nakupe v trgovinah na drobno (gre za tako imenovane „*retail vouchers*“), določeno, da mora prodajalec, ki izda bone in pri katerem jih je mogoče uporabiti, obračunati DDV šele, ko so ti boni dejansko uporabljeni za nakup blaga.

10. Če pa je prodajalec take bone – kot v obravnavani zadevi – prodal posredniku, da jih bo ta nato prodal tretjim osebam, mora prodajalec, ki je bone izdal, posredniku obračunati tudi DDV, čeprav ga je dolžan v državno blagajno plačati šele, ko je bon uporabljen za nakup. Za vse nadaljnje posle z bonom (to je po dobavi posredniku) je treba DDV obračunati in plačati kot običajno.

11. Vendar kot sem že navedel, poseben zakonodajni okvir, ki velja v Združenem kraljestvu, ni v ničemer pomemben za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje.

II – Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je družba Astra Zeneca UK Limited (v nadaljevanju: družba Astra Zeneca), ki opravlja dejavnost v farmacevtskem sektorju. Ta družba ponuja zaposlenim možnost, da del plače namesto v denarju prejmejo v vrednostnih bonih, ki jih lahko uporabijo za nakupe pri določenih prodajalcih na drobno.

13. Vrednostni boni so na plačilnih listah obračunani po vrednosti, ki je nižja od njihove nominalne vrednosti. Tako bi bil lahko na primer bon v vrednosti 10 GBP na plačilni listi prikazan kot izplačilo v vrednosti 9,5 GBP; zaposleni lahko torej z njim nakupi blago v vrednosti 10 GBP, čeprav je ob tem „potrošil“ samo 9,5 GBP plače.

14. Sistem dejansko deluje tako, kot bom opisal v nadaljevanju.

15. Prodajalec izda vrednostne bone z določeno nominalno vrednostjo (na primer 10 GBP) in jih po znižani ceni (na primer 9 GBP) proda družbi posrednici. Ta družba bone proda družbi Astra Zeneca, in sicer po ceni, ki je še zmeraj nižja od nominalne (na primer 9,5 GBP). Družba Astra Zeneca nato uporabi bone tako, da jih kot del plače zagotovi tistim zaposlenim, ki izberejo tako možnost.[7]

16. Predmet spora med tožečo družbo in davčnimi organi Združenega kraljestva, o katerem mora odločiti predložitveno sodišče, se nanaša na obravnavo vrednostnih bonov, uporabljenih za plačilo zaposlenim, za DDV.

17. Navedeno sodišče mora ugotoviti, prvič, ali mora družba Astra Zeneca zaposlenim obračunati DDV, vsebovan v vrednostnih bonih; če DDV ni treba obračunati, pa mora sodišče pojasniti, ali lahko družba Astra Zeneca odbije DDV, ki ga je plačala kot vstopni DDV (ob nakupu bonov od posrednika).

18. Predložitveno sodišče je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je v okoliščinah te zadeve, v katerih lahko zaposleni pod pogoji svoje pogodbe o zaposlitvi izbere, da del plače prejme v vrednostnem bonu, člen 2(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS (zdaj člen 2(1)(c) Glavne direktive o DDV) treba razlagati tako, da pomeni zagotovitev tega bona zaposlenemu s strani delodajalca opravljanje storitev za plačilo?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je treba člen 6(2)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS (zdaj člen 26(1)(b)) razlagati tako, da je zagotovitev bona zaposlenemu s strani delodajalca v skladu s pogodbo o zaposlitvi treba obravnavati kot opravljanje storitev, v okoliščinah, v katerih mora zaposleni uporabiti bon v zasebne namene?

3. Če zagotovitev bona ni ne opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1) ne opravljanje storitev v skladu s členom 6(2)(b), ali je treba člen 17(2) (zdaj člen 168) razlagati tako, da dovoljuje delodajalcu, da dobi vrnjen davek na dodano vrednost, ki izhaja iz nabave in zagotovitve bona zaposlenemu v skladu s pogodbo o zaposlitvi, v okoliščinah, v katerih mora zaposleni uporabiti bon v zasebne namene?“

7 – V resnici družba Astra Zeneca bonov nikoli fizično ne prevzame. Družbi posrednici samo sporoči podatke o tistih zaposlenih, ki jim mora zagotoviti bone, posrednica pa poskrbi za njihovo pošiljanje.

III – Postopek pred Sodiščem

19. Predložitvena odločba je prispela v sodno tajništvo 29. januarja 2009. Vladi Združenega kraljestva in Helenske republike ter Komisija so v skladu s členom 23 Statuta Sodišča predložile pisna stališča. Tudi družba Astra Zeneca, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je predložila pisna stališča.

20. Ustna stališča so na obravnavi 11. marca 2010 predstavile družba Astra Zeneca, vlada Združenega kraljestva in Komisija.

IV – Predhodne ugotovitve

21. Komisija je, kot priznava tudi sama, v pisnih stališčih navedla številne ugotovitve, katerih obseg precej presega vsebino vprašanj predložitvenega sodišča. Stališče je zavzela zlasti glede dveh problemov.

22. Prvič, Komisija nasprotuje temu, da bi bila zagotovitev vrednostnih bonov obravnavana kot opravljanje storitev, medtem ko predložitveno sodišče na podlagi upoštevne nacionalne zakonodaje ne dvomi o pravilnosti take opredelitve. Komisija nasprotno meni, da izhaja narava zagotovitve bonov iz predmeta, do katerega dajejo pravico boni: glede na posamezen primer bi torej lahko pri tem šlo ali za dobavo blaga ali za opravljanje storitev.

23. Drugič, Komisija je podrobno preučila tudi vprašanje stopnje DDV, ki se upošteva za vrednostne bone, ki jih lahko kupec po svoji izbiri uporabi ali za nakup blaga oziroma storitev, obdavčenih z DDV po običajni stopnji, ali za nakup blaga oziroma storitev, obdavčenih z različnimi stopnjami DDV. Komisija zato graja sistem, ki se uporablja v Združenem kraljestvu, ker omogoča, da se za vrednostne bone uporabi stopnja, ki je razumno „prilagojena“ glede na okoliščine.

24. Komisija namreč meni, da zadevni sistem ne spoštuje načel, veljavnih na področju DDV, in da bi se tako ureditev morda lahko sprejelo samo, če bi nacionalni organi zaprosili za odobritev odstopanja od določb direktive o DDV.[8] Ker Združeno kraljestvo takega

8 – V skladu s členom 27 Šeste direktive (in členom 395 Direktive 2006/112/ES).

dovoljenja ni pridobilo, bi moral biti DDV plačan po pravilih, to je ob upoštevanju davčne stopnje, ki se uporablja za vsako posamezno blago ali storitev, kupljeno z boni. Težave z uporabo tega načela v praksi naj ne bi dopuščale zavrnitve njegove uporabe v obravnavanem primeru.

25. Vendar pa trditev in razlogov Komisije ni mogoče upoštevati pri odgovoru na vprašanja, ki so bila Sodišču predložena v okviru tega postopka.

26. Glede vprašanja davčne stopnje, ki jo je treba uporabiti za bone, s katerimi je mogoče kupiti blago ali storitve, obdavčene z različnimi stopnjami DDV, se zdi, da ni nikakor povezano z zadevnim sporom: če Komisija meni, da rešitev, ki jo je v zvezi s to težavo izbralo Združeno kraljestvo, ni v skladu s pravom Unije, mora zoper to državo začeti postopek za ugotavljanje kršitev.

27. Bolj povezano s predmetom obravnavane zadeve, čeprav ne bistveno, pa je splošno vprašanje o naravi (dobava blaga ali opravljanje storitev) zagotovitve vrednostnega bona.

28. Komisija, kot sem navedel zgoraj, povezuje lastnost bonov z vrsto njihove konkretne uporabe. Če so torej boni uporabljeni za nakup storitev, naj bi se – za DDV – tudi za zagotovitev bonov štelo, da gre za opravljanje storitev. Če pa so boni uporabljeni za nakup blaga, bi bilo treba tudi zagotovitev bonov obravnavati kot dobavo blaga.

29. Razlaga Komisije se mi ne zdi prepričljiva. Zlasti menim, da za zagotovitev bonov nikakor ni mogoče šteti, da gre za dobavo blaga; in sicer niti če so boni nato uporabljeni prav za nakup blaga.

30. Pomislimo namreč ne okoliščine, ki so značilne prav za obravnavano dejansko stanje, v katerih je bon uporabljen za nakup blaga (na primer obleke ali ure). Ugotoviti je treba, da zagotovitev bona zaposlenemu s strani delodajalca *ne daje neposredne pravice do razpolaganja z določeno stvarjo*, kar pa je zahtevano v členu 5(1) Šeste direktive, da lahko transakcijo opredelimo kot dobavo blaga. Po definiciji je namreč natančna opredelitev blaga, do katerega daje bon pravico, mogoča *šele, ko je bon uporabljen*, to je zamenjan za blago pri prodajalcu.

31. Zato za DDV zagotovitev vrednostnega bona, kakršna je ta iz spora o glavni stvari, ni dobava blaga, ampak samo prenos prihodnje (in glede predmeta neopredeljene) pravice na stvari in/ali storitvi. Menim torej, da je treba zagotovitev takega bona obravnavati kot opravljanje storitev, ob upoštevanju dejstva, da je za DDV vsaka transakcija, ki ni dobava blaga, nujno šteta kot opravljanje storitev.[9]

32. Moje stališče podpira tudi sodna praksa. Sodišče je namreč kljub svoji jasni navedbi, da gre lahko v skladu z določbami o DDV za dobavo blaga, čeprav transakcije ne spremlja formalen prenos lastninske pravice, poudarilo, da je za to vendarle nujno, da pridobi pridobitelj stvari možnost, „da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bil[…] lastnik tega“.[10] Pri zagotovitvi vrednostnih bonov pa prenos z enega subjekta na drugega (še) ne podeljuje pravice na določeni stvari.

33. Poleg tega bi bila posledica razlage, ki jo predlaga Komisija, tudi ta, da bi bilo mogoče zagotovitev bonov, ki jih je mogoče uporabiti za nakup tako blaga kot storitev, za DDV opredeliti šele *ex post*, to je potem ko bi bili boni že zamenjani za blago ali storitev. Zdi se mi jasno, da bi ob upoštevanju take rešitve, ki nikakor ni najboljša, tvegali, da davčno obravnavo dobave blaga še dodatno zapletemo. V praksi bi to lahko povzročilo, da se delodajalci ne bi odločali za to posebno obliko izplačila plače, čeprav zaposlenim omogoča določeno socialno ugodnost.

34. Ne glede na to, ali je treba zagotovitvi vrednostnih bonov priznati naravo dobave blaga ali opravljanja storitev, pa je za odgovor na vprašanja predložitvenega sodišča pomembna samo *opredelitev, ali je zagotovitev bonov obdavčljiva transakcija ali ne*. Glede obdavčitve z DDV je namreč, kot sem že navedel, v členu 2(1) Šeste direktive določeno, da sta brez razlikovanja obdavčljiva oba položaja, to je dobava blaga in opravljanje storitev. Zato trditev Komisije ni treba podrobneje obravnavati in lahko nadaljujem s preučitvijo treh vprašanj za predhodno odločanje.

9 – Člen 6(1) Šeste direktive.

10 – Sodbe z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7); z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, str. I-1317, točka 32) in z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping (C-435/03, ZOdl., str. I-7077, točka 35).

V – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

A – *Uvod*

35. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje Sodišču predlaga, naj pojasni, ali je treba zagotovitev vrednostnih bonov, ki jih kot del plače prejme zaposleni od delodajalca namesto izplačila v denarju, obravnavati kot opravljanje storitev za plačilo.

36. Ker kot sem že pojasnil, lastnost zagotovitve bonov, to je opredelitev, ali gre pri tem za dobavo blaga ali za opravljanje storitev, ni pomembna, bi lahko vprašanje preoblikovali v smislu, da se Sodišče prosi za pojasnilo, ali je zadevna zagotovitev odplačna transakcija, ki spada na področje uporabe zakonodaje o DDV.

37. Če bi namreč šlo za transakcijo, obdavčljivo z DDV, bi morala družba Astra Zeneca ob predaji bona zaposlenemu obračunati izstopni DDV – vključen v znesku, ki zaradi prejetega bona bremeni plačo zaposlenega – in od tega odbiti vstopni DDV, ki ga je družba Astra Zeneca plačala subjektu posredniku, od katerega je bone kupila.

38. Če pa bi šlo za transakcijo, ki ne spada na področje uporabe določb o DDV, izstopnega DDV ne bi bilo treba obračunati. Zato bi se lahko pojavil – ampak to bo, kot bomo videli, predmet tretjega vprašanja za predhodno odločanje – problem glede možnosti za družbo Astra Zeneca, da uveljavlja vračilo vstopnega DDV na podlagi uvrstitve nakupa bonov med splošne stroške, potrebne za opravljanje njene gospodarske dejavnosti.

39. Subjekti, ki so predložili stališča v tem postopku, se glede odgovora na prvo vprašanje za predhodno odločanje ne strinjajo. Komisija in vlada Združenega kraljestva trdita, da je zagotovitev bonov zaposlenim s strani družbe Astra Zeneca odplačna transakcija, ki je obdavčljiva z DDV.

40. Družba Astra Zeneca in grška vlada pa nasprotno predlagata nikalen odgovor na to vprašanje, pri čemer se njuna utemeljitev osredotoča predvsem na dejstvo, da izplačilo plače za opravljeno delo ni dejavnost, obdavčljiva z DDV.

B – *Presoja*

41. Z logičnega vidika je mogoče položaj, ki je predmet postopka v glavni stvari, ob upoštevanju zakonodaje o DDV pojasniti s popolnoma nasprotnima razlagama: gre za razlagi, predstavljeni v zgornjih točkah, ki ju predlagajo stranke v tem postopku. Obe imata prednosti in slabosti, pri čemer ne prva ne druga nista v očitnem nasprotju z upoštevnimi določbami prava Unije.

42. Vendar menim, da vsebuje stališče, v skladu s katerim je zagotovitev bonov opredeljena kot transakcija, ki ne spada na področje uporabe določb o DDV, nekaj pomanjkljivosti, zaradi katerih bi bilo bolje sprejeti razlago, ki jo predlagata Komisija in vlada Združenega kraljestva.

43. Prvič, ugotavljam, da je razlaga, v skladu s katero je treba šteti, da je zagotovitev bonov transakcija, ki ne spada na področje uporabe določb o DDV, konkretno sprejemljiva samo, če razlikujemo med primerom, v katerem delodajalec od plače, ki jo prejme zaposleni v denarju, kot protivrednost bonov odbije znesek, ki ga je delodajalec plačal za nakup bonov, in primerom, v katerem odbije tolikšen znesek, da ustvari dobiček. Navedeno razlago bi bilo mogoče sprejeti samo v prvem primeru. Če bi namreč delodajalec z zadevno transakcijo ustvaril „dobiček“,[11] bi ob prehodu bona z delodajalca na zaposlenega nastala dodana vrednost v smislu zakonodaje o DDV, zato bi nastala tudi obveznost plačila davka.

44. Povedano z drugimi besedami, če bi sledili razlagi, ki jo predlagata družba Astra Zeneca in grška vlada, bi bilo treba za DDV upoštevati tako obravnavo vrednostnih bonov, zagotovljenih zaposlenemu, ki bi se razlikovala glede na to, ali je vrednost bona, prikazanega na plačilni listi, enaka ceni, ki jo je delodajalec plačal ob nakupu tega bona, ali ne. V prvem primeru (znesek, ki ga je plačal delodajalec ob nakupu, in vrednost, prikazana na plačilni listi, sta enaka) zagotovitev bonov ne bi spadala na področje uporabe določb o DDV; v drugem primeru (znesek, ki ga je predhodno plačal delodajalec, se razlikuje od tistega, prikazanega na plačilni listi) pa bi transakcija spadala na področje uporabe direktive, delodajalec pa bi moral obračunati DDV. V obravnavani zadevi gre za položaj iz prvega primera, saj družba Astra Zeneca, kot je bilo pojasnjeno na obravnavi, na plačilnih listah zaposlenih za prejete bone odbije znesek, ki ga je za nakup bonov plačala posredniku. Kljub temu pa bi bila rešitev, ki bi omogočila, da za oba položaja uporabimo samo

11 – To bi se na primer lahko zgodilo, če bi delodajalec bone kupil s precejšnjim popustom, vendar bi se odločil, da ga bo zaposlenim priznal samo deloma (ti bi sicer kljub temu prejeli bone po ceni, nižji od njihove nominalne vrednosti).

eno razlago, ne le preprostejša, ampak bi bila njena uporaba tudi lažja od rešitve, ki zahteva razlikovanje med opisanima položajema.

45. Drugič, ugotavljam, da z gospodarskega vidika DDV nazadnje v vsakem primeru bremeni zaposlenega, kar je sicer v skladu s sistemom DDV, na podlagi katerega mora davek bremeniti končnega potrošnika. Kot je namreč družba Astra Zeneca priznala na obravnavi, *je v vrednosti bona, obračunani na plačilni listi zaposlenega, že vključen DDV, ki se nanaša na izdelke, ki jih bo mogoče z bonom kupiti v trgovinah na drobno*. Povedano z drugimi besedami, zaposleni s tem, da se od njegove plače, ki jo prejme v denarju, odbije vrednost bonov, plača ceno blaga in/ali storitev, ki jih bo kupil pri prodajalcu, pri čemer ta cena vključuje tudi DDV. Gre torej za zadnje plačilo v verigi DDV, pri čemer DDV, ki ga plača zaposleni, očitno vključuje tako davek, prvotno vsebovan ob prvi prodaji bona posredniku,[12] kot davek, ki je nastal v naslednjih fazah, in zlasti davek, ki se nanaša na dobiček posrednika. Delavec/potrošnik bo lahko ob obisku prodajalne vrednostni bon uporabil preprosto tako, da bo bon, ki vključuje DDV, izročil prodajalcu, v zameno pa bo prejel izbrano blago ali storitve.

12 – Ta del DDV bo – kot je pojasnjeno zgoraj v točkah 9 in 10 – na podlagi ureditve, veljavne v Združenem kraljestvu, v državno blagajno vplačal prodajalec, ko bo bon uporabljen za nakup blaga ali storitev. Kot je opozorila tudi Komisija na obravnavi, pa ima ta ureditvena posebnost učinke samo glede *trenutka* plačila davka in se ne nanaša na druge njegove vidike.

46. V zvezi s tem je treba pojasniti, da je plačilo davka kljub zapletenosti verige DDV v obravnavani zadevi, ki je bila na obravnavi predmet razprave, enotno. DDV, ki se nanaša na blago ali storitve, kupljene pri prodajalcu, je vključen v vrednosti bona, in ko ga prodajalec prejme in v zameno zanj izroči blago ali opravi storitev, se „krog sklene“ tako, da v državno blagajno – po morebitnem odbitku vstopnega DDV – plača DDV, ki ga je obračunal in prejel, ko je bon prodal posredniku.

47. Ugotovitve iz točke 45 imajo dve posledici.

48. Prvič, dejstvo, da mora DDV, vključen v vrednost bona, dejansko plačati zaposleni, vpliva na to, da je treba izmed zgoraj predstavljenih razlag kot boljšo izbrati tisto, ki nalaga obračun tega DDV. Tako se prepreči, da bi davek, ki v vsakem primeru bremeni zaposlenega, „izginil“ in se spremenil v neke vrste skriti DDV.

49. Drugič, očitno je, da iz dejstva, da mora družba Astra Zeneca za zagotovitev bonov

zaposlenim obračunati DDV, ne izhaja nobeno posebno ekonomsko breme za to družbo, saj davek v skladu s splošnimi načeli, ki veljajo za to področje, nazadnje bremeni končnega potrošnika izdelkov, to je zaposlenega.[13]

50. Menim torej, da je treba šteti, da je zagotovitev dela plače v obliki vrednostnih bonov transakcija, ki je obdavčljiva z DDV.

51. V zvezi s tem je treba ugotoviti predvsem, da se lahko zaposleni družbe Astra Zeneca odločijo, da v zameno za kakršen koli del svoje plače ne bodo prejemali bonov in da želijo celotno plačo prejeti v denarju v skladu z bolj ustaljenim sistemom. Zagotovitev bonov zaposlenim je torej mogoče obravnavati kot transakcijo, ki jo delodajalci opravijo namesto plačila določenega zneska v denarju (to je dela plače, ki bi ga zaposleni prejeli v denarju, če jim ne bi bili zagotovljeni boni).

52. V obravnavani zadevi so torej izpolnjeni vsi pogoji, opredeljeni v sodni praksi Sodišča za ugotovitev obstoja odplačne storitve: zlasti obstaja plačilo, izraženo v denarju,[14] ki je dejansko prejeto kot nadomestilo za dobavljeno blago ali storitev.[15] Poleg tega ni dvoma, da obstaja – če sprejmemo stališče, ki ga zagovarjam, to je da je zagotovitev bonov zaposlenim opravljanje storitev – neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo.[16]

53. Ugotoviti je treba tudi, da je Sodišče že dopustilo možnost, čeprav samo posredno, da se del plače zaposlenega lahko šteje kot nadomestilo, s katerim je poravnana (s strani zaposlenega) odplačna transakcija (ki jo je v korist delavca opravil delodajalec).[17]

13 – Če bi družba Astra Zeneca na plačilni listi prikazala znesek, ki bi natančno sovpadal s plačilom za nakup bonov, bi se ob obračunu DDV izkazalo samo, da vstopni DDV natančno sovpada z izstopnim DDV, tako da v državno blagajno ne bi bila dolžna plačati ničesar. Če pa bi vrednost, prikazana na plačilni listi, presegala znesek, ki ga je dejansko plačala posredniku, bi DDV, ki bi ga morala poravnati družba Astra Zeneca – pri čemer tudi ta kakor koli bremeni zaposlene –, ustrezal samo razliki med navedenima vrednostma.

14 – Sodbe z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, str. 445, točka 13); z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 16) in z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Argos Distributors (C-288/94, Recueil, str. I-5311, točka 17).

15 – Poleg sodb, navedenih zgoraj v opombi 14, glej še sodbi z dne 27. marca 1990 v zadevi Boots Company (C-126/88, Recueil, str. I-1235, točka 19) in z dne 5. maja 1994 v zadevi Glawe (C-38/93, Recueil, str. I-1679, točka 8).

16 – Sodbi z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443, točka 12) in z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck (C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 12).

17 – Glej zgoraj v opombi 16 navedeno sodbo Fillibeck, točka 16. V tem primeru je Sodišče menilo, da zaposleni delodajalcu niso plačali nadomestila za storitve prevoza, ki jih je v korist zaposlenih opravljal delodajalec. Tako je odločilo zato, ker je bila višina plače zaposlenih enaka, ne glede na to, ali so storitve prevoza izkoristili ali ne. Na podlagi tega lahko nasprotno sklepamo, da je na splošno del plače lahko obravnavan kot nadomestilo za transakcijo, ki je predmet DDV. Vendar pod pogojem, ki je v tej zadevi izpolnjen, da je mogoče del plače, ki pomeni nadomestilo, jasno opredeliti.

54. Nazadnje ugotavljam, da bi morali – če bi sledili stališču družbe Astra Zeneca, ki meni, da je plačilo zaposlenim z vrednostnimi boni oblika izplačila plače, ki ni obdavčljiva z DDV – bone dejansko izenačiti z denarjem in jih obravnavati le kot „alternativo“ za gotovino. Vendar taka izenačitev po mojem mnenju ni mogoča. Vrednostnih bonov namreč v nasprotju z denarjem predvsem ni mogoče uporabiti kjer koli, ampak samo pri prodajalcih, ki so jih izdali. Poleg tega ne smemo pozabiti, da so na splošno boni zagotovljeni prav *v zameno* za zneske v denarju ter lahko – tako kot v obravnavani zadevi ob prehodu od prodajalca do družbe Astra Zeneca prek posrednika – povzročijo nastanek dodane vrednosti in (posledično) prihodek iz DDV: to pa ni mogoče, kadar gre za denar v gotovini.

55. Iz vseh zgoraj predstavljenih razlogov torej menim, da je bolje, da zagotovitev dela plače v vrednostnih bonih obravnavamo kot transakcijo, opravljeno za plačilo, v zvezi s katero mora delodajalec obračunati DDV.

56. Zato Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je izplačilo plače ali dela te z zagotovitvijo vrednostnih bonov pod takimi pogoji, kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, transakcija, ki je obdavčljiva z DDV v smislu Šeste direktive.

VI – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

57. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje Sodišču predlaga, naj pojasni – če je odgovor na prvo vprašanje nikalen –, ali je mogoče izplačilo dela plače v vrednostnih bonih obravnavati kot dejavnost, opredeljeno v členu 6(2) Šeste direktive. V tej določbi so, kot je znano, z opravljanjem storitev za plačilo, ki je torej obdavčljivo z DDV, izenačene določene dejavnosti, ki se opravljajo brezplačno: med te so uvrščene zlasti „storit[ve], ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno […] za zasebno rabo svojih zaposlenih“.

58. Ker predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori pritrdilno, na drugo vprašanje ni treba odgovoriti. V nadaljevanju bom torej to vprašanje preučil samo podredno in za primer, če Sodišče ne bi sledilo rešitvi, ki jo predlagam v zvezi s prvim vprašanjem.

59. Zakonodajalec je v zadevni direktivi določil, da je treba plačati DDV tudi za nekatere dejavnosti, ki se opravljajo brezplačno in v korist subjekta, ki jih opravlja, ali njegovih zaposlenih, in sicer iz določenega očitnega razloga. Gre namreč za to, da se zavezancu, ki ima na splošno pravico do odbitka vstopnega DDV, plačanega ob nakupu blaga ali storitev, onemogoči, da bi se plačilu DDV izognil, kadar uporabi stvari, ki spadajo v premoženje njegovega podjetja, ali opravi storitve v zasebne namene. Tako se prepreči, da bi ta zavezanec neupravičeno užival prednost glede na običajnega potrošnika, ki mora ob nakupu blaga ali storitev plačati DDV.[18]

60. Tudi v zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje samo Komisija in vlada Združenega kraljestva predlagata možnost pritrdilnega odgovora, čeprav le podredno in z določenim odporom. Njuno razmišljanje je mogoče povzeti tako: če na prvo vprašanje odgovorimo nikalno, je treba šteti, da je delodajalec zaposlenim zagotovil vrednostne bone brezplačno. Zato je treba uporabiti določbo iz člena 6(2) Šeste direktive.

61. Vendar menim, da tudi če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, zadevni položaj ne spada samodejno na področje uporabe člena 6(2).

62. Treba je namreč ugotoviti, da morata biti za uporabo navedene določbe izpolnjena ločena pogoja: prvič, storitev – ali blago, če upoštevamo tudi položaj iz točke (a) člena 6(2) – mora biti uporabljena za zasebno rabo ali v namene, ki ne sovpadajo z nameni dejavnosti podjetja; drugič, transakcija mora biti brezplačna.

63. Predvsem glede drugega pogoja je treba ugotoviti, da tudi iz morebitnega nikalnega odgovora na prvo vprašanje ne izhaja, da je izpolnjen. Morebitna ugotovitev, da zagotovitev bonov ni transakcija, obdavčljiva za DDV, še ni nujno razlog za sklep, da se ta transakcija opravlja brezplačno. Kot sem navedel zgoraj, je namreč mogoče šteti – čeprav tej rešitvi nisem naklonjen –, da je zagotovitev bonov samo ena izmed oblik izplačila plače in da je izvzeta s področja uporabe zakonodaje o DDV. Vendar iz tega ne izhaja, da je transakcija brezplačna.

64. Zlasti se mi zdi povsem očitno, da boni, ne glede na pravno opredelitev transakcije

18 – Sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler (C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 33); z dne 17 maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049, točka 56) ter z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca (C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točka 46).

njihove zagotovitve, zaposlenim niso „podarjeni“, ampak so jasno določena protivrednost za delo, ki so ga ti opravili.

65. Čeprav končni namen bonov ni povezan z dejavnostjo podjetja, saj so nedvomno namenjeni zadostitvi zasebnih potreb zaposlenih,[19] je treba iz zgoraj navedenega razloga ugotoviti, da pogoj o brezplačni lastnosti transakcije ni izpolnjen.[20]

66. Zato predlagam, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje po potrebi odgovori, da izplačilo plače ali dela te z zagotovitvijo vrednostnih bonov ni dejavnost, ki se opravlja brezplačno in za katero se v smislu člena 6(2) Šeste direktive šteje, da je izenačena z opravljanjem storitev za plačilo.

19 – Med nakupi, ki jih z boni lahko opravijo zaposleni, in dejavnostjo podjetja, ki jo opravlja delodajalec, namreč ni nobene povezave. Poleg tega je na tem področju sodna praksa Sodišča bolj naklonjena ozkemu opredeljevanju okoliščin, v katerih obstaja povezava z dejavnostjo podjetja. Glej na primer zgoraj v opombi 16 navedeno sodbo Fillibeck, točki 26 in 29, ter zgoraj v opombi 18 navedeno sodbo Danfoss, točki 57 in 58.

20 – Samo na kratko naj opozorim na pogoj, po katerem mora biti transakcija – kot je pojasnjeno v sodni praksi – dejansko brezplačna: morebiten obstoj protivrednosti, ki je zmanjšana ali manjša glede na nakupno ceno, ne more biti izenačen z lastnostjo brezplačnosti. Glej sodbo z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, ZOdl., str. I-743, točke od 22 do 24).

VII – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

67. Predložitveno sodišče postavlja tretje vprašanje za predhodno odločanje še dodatno podredno. Z njim namreč Sodišču predlaga, naj ob nikalnem odgovoru na prvi vprašanji pojasni, ali lahko družba Astra Zeneca odbije vstopni DDV, če se nakup vrednostnih bonov družbe Astra Zeneca od posrednika obravnava kot splošen strošek podjetja.

68. Glede na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga predlagam, bom v nadaljevanju to vprašanje preučil samo podredno in za primer, če bo Sodišče izbralo tak odgovor na prvo vprašanje, ki bo drugačen od mojega.

69. Družba Astra Zeneca, kot sem že navedel, meni, da bi moral biti odgovor na prvi vprašanji za predhodno odločanje nikalen, izplačilo dela plače v vrednostnih bonih naj bi bilo torej izvzeto s področja uporabe določb o DDV. Vendar ta družba šteje, da je nakup bonov splošni strošek, povezan z delovanjem podjetja: zato naj bi bilo mogoče upoštevati vstopni DDV, plačan ob nakupu, in ga odbiti v okviru obračuna DDV, ki ga je treba plačati v državno blagajno Združenega kraljestva.

70. Prednost take razlage za družbo Astra Zeneca je očitna. Medtem ko bi bila posledica morebitne obveznosti, da ob zagotovitvi bonov zaposlenim obračuna DDV, ta, da bi bila razlika med vstopnim in izstopnim DDV enaka nič, saj bi se zneska medsebojno poravnala,[21] bi bilo zadevni družbi, če bi šteli, da je zagotovitev bonov zaposlenim transakcija, ki ni obdavčljiva, in da spada vstopni DDV med splošne stroške, omogočeno, da pridobi davčno prednost.

71. Vendar menim, da stališču družbe Astra Zeneca ni mogoče slediti, tudi če bi šteli, da je izplačilo dela plače v obliki vrednostnih bonov transakcija, ki ne spada na področje uporabe določb o DDV.

72. Spomnim naj, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica do odbitka vstopnega DDV sestavni del sistema tega davka in je načeloma ni mogoče omejiti.[22] Namen sistema odbitkov je zagotoviti nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti in podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti.[23]

73. Res je, da je Sodišče dopustilo možnost odbitka vstopnega DDV, ki ga je podjetnik plačal ob nakupu blaga in/ali storitev, namenjenih opravljanju dejavnosti, ki niso obdavčljive z DDV ali ne spadajo na področje uporabe tega davka. To je dopustilo zlasti, če so izpolnjeni ti pogoji: (i) podjetnik opravlja gospodarsko dejavnost, obdavčljivo z DDV; (ii) stroški, ki jih je imel pri opravljanju transakcij, ki niso obdavčljive, so sestavni del končne cene proizvodov ter (iii) obstaja neposredna in takojšnja povezava med transakcijami, od katerih je bil plačan DDV, in celotno gospodarsko dejavnostjo zavezanca.[24]

74. Vendar izhaja taka sodna praksa Sodišča iz stališča, da bi zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV vodila do kršitve načela nevtralnosti DDV in do tega, da bi bilo plačilo dela tega davka naloženo podjetniku namesto končnemu potrošniku.[25]

21 – Razen kot smo lahko videli, kadar znesek, prvotno plačan posredniku, ne sovpada z zneskom, ki na koncu bremeni plačo delavca. V zvezi s tem glej opombo 13.

22 – Glej na primer sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18) in z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43).

23 – Sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19) in z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24 in tam navedena sodna praksa).

24 – Sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik (C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točki 36 in 37). Glej še sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi AB SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točke od 58 do 68) in sklepne predloge, ki sem jih za to sodbo predstavil 12. februarja 2009 (zlasti točke od 59 do 62).

25 – Glej zgoraj v opombi 24 navedeno sodbo AB SKF, točki 66 in 67 ter tam navedena sodna praksa.

75. V obravnavani zadevi pa ne gre za položaj te vrste.

76. Kot sem že navedel zgoraj,[26] družba Astra Zeneca zaposlenemu od plače v denarju odbije znesek v vrednosti prejetih bonov, ki ustreza ceni, ki jo je ta družba plačala za nakup bona, *vključno z DDV*. Zaposleni nazadnje s svojim delom plača DDV na blago, ki ga bo kupil z bonom. Ta davek torej ne bremeni družbe Astra Zeneca. Zato ni nobenega razloga, da bi ji priznali pravico do odbitka DDV, ki ji ga nazadnje ni treba plačati.

77. Bon namreč nikakor ni element, katerega nakupna cena bi spadala v splošne stroške podjetja, saj ga delodajalec neposredno in vključno z DDV, ki ga vsebuje, prenese na zaposlenega, ki zanj „plača“ protivrednost z ustreznim zmanjšanjem svoje plače, prejete v denarju. Sodišče pa je priznalo pravico do odbitka vstopnega DDV, plačanega ob nakupu blaga ali storitev, uporabljenih za opravljanje oproščenih transakcij, kadar se je ta DDV nanašal na dejavnosti (večinoma dejavnosti svetovanja), za katere je davek nazadnje nedvomno plačalo podjetje.[27]

78. Pozabiti ne smemo niti na to, da ima pravica do odbitka DDV, ki se nanaša na blago ali storitve, uporabljene za oproščene transakcije, izjemno lastnost.[28]

79. Zato Sodišču predlagam, naj na tretje vprašanje za predhodno odločanje po potrebi odgovori, da delodajalec, ki zaposlenim del plače izplača v vrednostnih bonih pod takimi pogoji, kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, ne more uveljavljati odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačal ob nakupu teh bonov, tako da nakup teh uvrsti med splošne stroške podjetja.

26 – Glej točko 45 zgoraj.

27 – Glej na primer zgoraj v opombi 23 navedeno sodbo Abbey National ter zgoraj v opombi 24 navedeni sodbi Kretztechnik in AB SKF.

28 – Sodba z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 23).

VIII – Predlog

80. Na podlagi zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo VAT and Duties Tribunal (Manchester), odgovori, da je izplačilo plače ali dela te z zagotovitvijo vrednostnih bonov pod takimi pogoji, kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, transakcija, ki je obdavčljiva z DDV v smislu Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero in Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.