

Vec C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

proti

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný VAT and Duties Tribunal, Manchester)

„Šiesta smernica o DPH – článok 2 bod 1 – Pojem ‚poskytovanie služieb za protihodnotu‘ – Nákupné poukážky, ktoré poskytuje spoločnosť svojim zamestnancom v rámci ich odmeňovania“

Abstrakt rozsudku

*Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné plnenia – Poskytovanie služieb za protihodnotu*

*(Smernica Rady 77/388, článok 2 bod 1)*

Článok 2 bod 1 šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7, sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie nákupnej poukážky spoločnosťou, ktorá túto poukážku nadobudla za cenu zahŕňajúcu daň z pridanej hodnoty, svojim zamestnancom za ich vzdanie sa časti svojej odmeny v peniazoch predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

Existuje totiž priama súvislosť medzi poskytnutím uvedených poukážok zamestnancom a časťou odmeny v peniazoch, ktorej sa musia zriecť ako protihodnoty za toto poskytnutie, keďže namiesto prijatia celej odmeny v peniazoch si zamestnanci zvolili takéto poukážky a musia sa vzdať časti uvedenej odmeny výmenou za predmetné poukážky, pričom uvedená transakcia sa premieta osobitným odpúťom z fondu tých zamestnancov, ktorí vykonali takúto voľbu. Navyše zamestnávateľ skutočne prijíma protihodnotu za poskytnutie nákupných poukážok vyjadrenú v peniazoch, pretože zodpovedá podielu odmeny v peniazoch jeho zamestnancov. Okrem toho daň z pridanej hodnoty vzťahujúca sa na poskytovanie týchto poukážok znášajú zamestnanci, ktorí ich prijímajú, pretože odpúť uskutočnený z odmeny týchto zamestnancov zahŕňa cenu dotknutých poukážok, ako aj celú daň z pridanej hodnoty, ktorá sa na ne vzťahuje.

(pozri body 29 – 32, 35 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 29. júla 2010 (\*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 2 bod 1 – Pojem ‚poskytovanie služieb za protihodnotu‘ – Nákupné poukážky, ktoré poskytuje spoločnosť svojim zamestnancom v rámci ich odmeňovania“

Vo veci C-40/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené kráľovstvo), zo 16. januára 2009 a doručený Súdnemu dvoru 29. januára 2009, ktorý súvisí s konaním:

**Astra Zeneca UK Ltd**

proti

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,**

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: N. Nančev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. marca 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Astra Zeneca UK Ltd, v zastúpení: M. Conlon, QC, a D. Southern, barrister, ktorých splnomocnil G. Salmond, solicitor,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: H. Walker, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci N. Fleming, QC,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, I. Bakopoulos a V. Karra, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. apríla 2010,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 2 bodu 1, ?lánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. b) a ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ?alej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Astra Zeneca UK Ltd (?alej len „Astra Zeneca“) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (?alej len „Commissioners“) vo veci

dane z pridanej hodnoty (alej len „DPH“), ktorej táto spoločnosť podliehala z dôvodu poskytnutia nákupných poukazov svojim zamestnancom v rámci ich odmeňovania.

## Právny rámec

3 Článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.“

4 Článok 4 ods. 1 a 2 tejto smernice znie:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ubovoňom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.“

5 Podľa článku 5 ods. 1 tej istej smernice:

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

6 Článok 6 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice uvádza:

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

7 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28f stanovuje:

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

a) [DPH], 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*].“

## Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Astra Zeneca je spoločnosť, ktorá vykonáva svoju činnosť v odvetví farmaceutického priemyslu.

9 Táto spoločnosť ponúka svojim zamestnancom, ktorí nie sú platiteľmi DPH, systém odmeňovania pozostávajúci z pevnej sumy za rok nazvanej „fond výhod“ („Advantage Fund“, alej len „fond“) zahŕňajúci peňažnú sumu a prípadne výhody vopred zvolené zamestnancami s tým, že každá takáto zvolená výhoda má za následok osobitný odpočet z fondu tohto zamestnanca.

- 10 Medzi týmito výhodami Astra Zeneca ponúka svojim zamestnancom nákupné poukážky platné v určitých obchodoch.
- 11 Tieto poukážky majú nominálnu hodnotu 10 GBP, avšak z fondu zamestnancov sa útuje nižšia suma (medzi 9,25 GBP a 9,55 GBP).
- 12 Astra Zeneca podala svoje daňové priznania, opierajúc sa o zásadu, podľa ktorej nebola povinná fakturovať na výstupe DPH na poskytnutie nákupných poukážok svojim zamestnancom a nebola oprávnená odpočítať DPH, ktorú zaplatila na vstupe pri nákupe týchto poukážok.
- 13 Astra Zeneca však neskôr tvrdila, že vzhľadom na to, že náklady na nadobudnutie týchto poukážok predstavujú časť všeobecných nákladov podniku, mala mať právo odpočítať DPH vyplývajúcu z tohto nadobudnutia bez toho, aby bola povinná fakturovať na výstupe DPH na poskytnutie dotknutých poukážok svojim zamestnancom z dôvodu, že toto poskytnutie nebolo vykonané za protihodnotu.
- 14 Astra Zeneca v dôsledku toho predbežne žiadala Commissioners o vrátenie DPH, ktorú zaplatila na vstupe z titulu nadobudnutia dotknutých nákupných poukážok.
- 15 Commissioners v tejto súvislosti v prvom rade rozhodli, že Astra Zeneca nemá právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri nákupe týchto poukážok, keďže ich nepoužíva na účely zdaniteľnej transakcie.
- 16 V druhom rade Commissioners rozhodli, že alternatívne má Astra Zeneca právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri nadobudnutí nákupných poukážok, má však povinnosť zaúčtovať DPH týkajúcu sa poskytnutia týchto poukážok jej zamestnancom z dôvodu, že buď tieto poukážky sú odovzdané za protihodnotu, pretože z fondu zamestnancov sa uskutoční odpôčet, alebo dotknuté poukážky sa sprístupnia zamestnancom na účely, ktoré sa netýkajú podniku. Keďže v tomto poslednom uvedenom prípade hodnota poskytnutia služieb zodpovedá nákladom týkajúcim sa poskytnutia nákupných poukážok, Astra Zeneca je povinná priznať na výstupe DPH na túto sumu.
- 17 Commissioners v dôsledku toho odmietli vyhovieť žiadosti Astra Zeneca o vrátenie a predbežne vydali výmery na výber DPH splatnej na výstupe za predpokladu, že nákupné poukážky sú zo strany Astra Zeneca vydané jej zamestnancom za protihodnotu.
- 18 Astra Zeneca podala žalobu proti týmto rozhodnutiam Commissioners na vnútroštátny súd.
- 19 Za týchto okolností VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodol o prerušení konania 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... vykladať v tom zmysle, 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) [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, 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 [šiestej smernice], ani za poskytnutie služieb podľa článku 6 ods. 2 písm.

b) [tejto smernice], má sa článok 17 ods. 2 [tej istej smernice] vykladať tak, že zamestnávateľovi umožňuje požiadať o vrátenie [DPH], ktorú zaplatil pri kúpe a poskytnutí poukážky zamestnancovi v súlade s jeho pracovnou zmluvou, ak má zamestnanec poukážku použiť na súkromné účely?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 2 bod 1 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že poskytnutie nákupnej poukážky spoločnosťou jej zamestnancom v rámci ich odmeňovania predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu.

21 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že šiesta smernica priznáva DPH veľmi širokú pôsobnosť, keď vo svojom článku 2 o zdaniteľných transakciách upravuje popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu a vo svojom článku 4 ods. 1 definuje ako „zdaniteľnú osobu“ každého, kto nezávisle vykonáva hospodársku činnosť, odhládnuť od účelu a výsledkov tejto činnosti (pozri rozsudky z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 6; z 12. septembra 2000, Komisia/Grécko, C-260/98, Zb. s. I-6537, bod 24, a z 12. novembra 2009, Komisia/Španielsko, C-154/08, neuvyverejnený v Zbierke, bod 87).

22 Pojem hospodárske činnosti je definovaný v článku 4 ods. 2 šiestej smernice ako predstavujúci všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby (pozri rozsudky Komisia/Holandsko, už citovaný, bod 7; Komisia/Grécko, už citovaný, bod 25, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 88).

23 Analýza týchto definícií ozrejmuje rozsah pôsobnosti pokrytý pojmom hospodárske činnosti a objektívny charakter tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe bez ohľadu na jej účel alebo výsledky (pozri rozsudky Komisia/Holandsko, už citovaný, bod 8; Komisia/Grécko, už citovaný, bod 26, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 89).

24 Vzhľadom na rozsah pôsobnosti DPH treba konštatovať, že spoločnosť, akou je Astra Zeneca, v rozsahu, v akom poskytuje nákupné poukážky svojim zamestnancom za protihodnotu spoločnosťou vo vzdaní sa zo strany týchto zamestnancov nároku na čas odmeny v peniazoch, vykonáva hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice.

25 Nákupné poukážky dotknuté vo veci samej umožnia zamestnancom, ktorí ich príjmu, kúpiť tovar alebo službu v určených obchodoch, takže, ako uvádza generálny advokát v bode 31 svojich návrhov, tieto poukážky im priznávajú budúce a neurčité právo, pokiaľ ide o ich použitie na tovar alebo služby.

26 V dôsledku toho, keďže tieto poukážky neprevádzajú okamžité právo disponovať s tovarom, ich poskytnutie nepredstavuje na účely DPH „dodávku tovarov“ v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ale „poskytovanie služieb“ v zmysle článku 6 ods. 1 tejto smernice, lebo podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle tohto článku 5, sa považuje za poskytovanie služieb.

27 Pokiaľ ide o určenie, či sa poskytovanie služieb ako v predmetnej veci vykonáva za protihodnotu, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pojem „[poskytovanie] služieb za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (pozri rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, bod 12; zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 12; Komisia/Grécko, už citovaný, bod 29, a Komisia/Španielsko, už citovaný,

bod 92).

28 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že základ dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb je protihodnota skutočne prijatá na tento účel. Táto protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií. Navyše táto protihodnota musí byť vyjadrená v peniazoch (pozri rozsudok Fillibeck, už citovaný, body 13 a 14, ako aj citovanú judikatúru).

29 Pokiaľ ide o transakciu, aká je vo veci samej, je nutné konštatovať, že existuje priama súvislosť medzi poskytnutím predmetných nákupných poukážok spoločnosťou Astra Zeneca svojim zamestnancom a časťou odmeny v peniazoch, ktorej sa musia zriecť ako protihodnoty za toto poskytnutie.

30 Vzhľadom na to, že namiesto prijatia celej odmeny v peniazoch si zamestnanci Astra Zeneca zvolili takéto poukážky, musia sa vzdať čiastočnej odmeny výmenou za predmetné poukážky, pričom uvedená transakcia sa premieta osobitným odpotom z fondu tých zamestnancov, ktorí vykonali takúto voľbu.

31 Navyše je nepochybné, že Astra Zeneca skutočne prijíma protihodnotu za poskytnutie predmetných nákupných poukážok a že táto protihodnota je vyjadrená v peniazoch, pretože zodpovedá podielu odmeny v peniazoch jej zamestnancov.

32 Okrem toho, ako to bolo vysvetlené na pojednávaní, DPH vzahujúcu sa na poskytovanie týchto poukážok znáša konečný spotrebiteľ tovaru a/alebo služieb, ktoré možno kúpiť s týmito poukážkami, to znamená zamestnanci Astra Zeneca, ktorí ich prijímajú, pretože odpotet uskutočnený z odmeny týchto zamestnancov zahŕňa cenu dotknutých poukážok, ako aj celú DPH, ktorá sa na ne vzahuje.

33 Ako uvádza generálny advokát v bode 45 svojich návrhov, ak si zamestnanec želá použitie týchto poukážok, stačí mu odovzdať tieto poukážky, ktoré zahŕňajú DPH, príslušnému obchodníkovi alebo poskytovateľovi služieb, aby na výmenu dostal tovary alebo služby podľa svojho výberu s tým, že cena týchto tovarov alebo služieb vrátane DPH bola zaplatená týmto zamestnancom v okamihu, keď sa rozhodol prijať tieto nákupné poukážky výmenou za vzdanie sa nároku na časť odmeny a s tým, že až v okamihu použitia týchto poukážok týmto zamestnancom tento obchodník alebo poskytovateľ služieb zaplatí DPH vzahujúcu sa na tieto tovary alebo služby daňovému úradu.

34 Za týchto podmienok predmetná transakcia vo veci samej predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

35 V dôsledku toho treba odpovedať na prvú otázku tak, že článok 2 bod 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie nákupnej poukážky spoločnosťou, ktorá nadobudla túto poukážku za cenu zahŕňajúcu DPH, svojim zamestnancom za ich vzdanie sa čiastočnej odmeny v peniazoch predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

#### *O druhej a tretej otázke*

36 Vzhľadom na odpoveď danú na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú a tretiu otázku položenú vnútroštátnym súdom.

#### **O trovách**

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzahu k účastníkom konania vo

veci samej incidenčný charakter a bolo zaťaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

**Článok 2 bod 1 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie nákupnej poukážky spoločnosťou, ktorá túto poukážku nadobudla za cenu zahŕňajúcu daň z pridanej hodnoty, svojim zamestnancom za ich vzdanie sa časti svojej odmeny v peniazoch predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.**

Podpisy

\* Jazyk konania: angličtina.