

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 22. dubna 2010¹

1. Společný systém daně z přidané hodnoty je obecně celkem jednoduchý, ale každý, kdo ho používá, si je dobře vědom toho, že může v praxi vést ke složitým situacím. Projednávána věc je toho příkladem.

ustanovení šesté směrnice o DPH 77/388/EHS². Jak však předkládající soud uvádí, tato ustanovení mohou být ve stejném znění nalezena v novější směrnici 2006/112/ES³.

2. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) předložil Soudnímu dvoru tři předběžné otázky týkající se správného posouzení pro účely DPH situace, kdy zaměstnavatel nabídne svým zaměstnancům, že mohou vedle částky v hotovosti obdržet část své odměny ve formě nákupních poukázek.

4. Článek 2 šesté směrnice⁴ stanoví následující:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

I – Právní rámec

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

A – Právo Unie

[...]“

3. Předběžné otázky, které podal VAT and Duties Tribunal, Manchester, se týkají

2 — Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 — Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

4 — Odpovídající čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112.

1 — Původní jazyk: italština.

5. Článek 5, nadepsaný „Dodání zboží“, zní následovně:

zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

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

[...]

[...]“

6. Článek 6, nadepsaný „Poskytování služeb“⁵, stanoví následující:

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

[...]

7. Článek 17 téže šesté směrnice⁶, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví následující:

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

2. Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých

[...]“

5 — Odpovídající čl. 26 odst. 1 směrnice 2006/112.

6 — Odpovídající článku 168 směrnice 2006/112/ES.

B – Vnitrostátní právní úprava

použitelná, není pro účely zodpovězení předběžných otázek relevantní.

8. Předkládající soud neposkytuje žádné podrobnosti o vnitrostátní právní úpravě, jelikož se předběžné otázky týkají pouze výkladu ustanovení práva Unie. Z předkládacího usnesení a z vyjádření předložených v projednávané věci však vyplývá následující.

II – Skutkové okolnosti, původní řízení a předběžné otázky

9. Co se obecně týká zdanění nákupních poukázek, právní úprava Spojeného království stanoví, že maloobchodník, který vydává poukázky a v jehož prodejnách mohou být používány, musí účtovat DPH až v okamžiku, kdy jsou poukázky skutečně využity k nákupu zboží.

12. Žalobkyně v původním řízení, společnost Astra Zeneca UK Limited (dále jen „Astra Zeneca“), je společnost působící ve farmaceutickém průmyslu. Společnost nabízí svým zaměstnancům, že jako část svého platu mohou obdržet kromě hotovosti i nákupní poukázky, které mohou být využity k nákupu u určitých maloobchodníků.

10. Pokud však, jako v projednávané věci, maloobchodník dodá poukázky zprostředkovatelské společnosti, která je poté dále prodává třetím stranám, maloobchodník, který poukázky vydává, musí rovněž zprostředkovatelské společnosti fakturovat DPH, přestože ji musí finančnímu úřadu zaplatit až v okamžiku, kdy je poukázka využita k nákupu. Během všech následujících etap využití poukázky (to znamená po zapojení zprostředkovatelské společnosti) musí být DPH vyfakturována a zaplacená.

13. Nákupní poukázky jsou na výplatních páskách zaměstnanců vyúčtovány za nižší hodnotu, než je jejich nominální hodnota. Například poukázka v hodnotě 10 GBP může být v přehledu výplatní pásky zobrazena tak, že má hodnotou 9,5 GBP; zaměstnanec může pořídit zboží ve výši 10 GBP, zatímco za ni „utratil“ pouze 9,5 GBP ze své odměny.

11. Jak jsem však již uvedl, konkrétní právní úprava, která je ve Spojeném království právě

14. Systém konkrétně funguje následujícím způsobem.

15. Maloobchodník vydá nákupní poukázky s určitou nominální hodnotou (například 10 GBP) a prodá je zprostředkovatelské společnosti za sníženou cenu (například 9 GBP). Tato společnost prodá poukázky společnosti Astra Zeneca, která je každopádně nakoupí za nižší cenu, než je jejich nominální hodnota (například 9,5 GBP). Astra Zeneca poté použije tyto nákupní poukázky na částečnou odměnu za práci svých zaměstnanců, kteří se rozhodnou této možnosti využít⁷.

16. Otázka, která je předmětem sporu mezi žalobkyní a daňovou správou Spojeného království a kterou má předkládající soud rozhodnout, se týká režimu nákupních poukázek používaných jako forma odměny z hlediska DPH.

17. VAT and Duties Tribunal, Manchester musí zaprvé určit, zda Astra Zeneca musí svým zaměstnancům vyúčtovat DPH, která je obsažena v nákupních poukázkách; pokud to není nutné, je třeba vyjasnit, zda Astra Zeneca může odpočíst DPH, kterou sama zaplatila na vstupu (při nákupu poukázek od zprostředkovatelské společnosti).

18. Za těchto okolností předkládající soud přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

7 — Ve skutečnosti Astra Zeneca nikdy fyzicky nákupní poukázky nenabude. Společnost totiž pouze oznámí zprostředkovatelské společnosti jména zaměstnanců, kterým má nákupní poukázky poslat a zprostředkovatelská společnost je doručí.

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS [nyní čl. 2 odst. 1 písm. c) základní směrnice o DPH] vykládán za okolností projednávané věci v tom smyslu, že, jestliže je zaměstnanec podle podmínek své pracovní smlouvy oprávněn obdržet podle svého výběru část odměny ve formě poukázky s nominální hodnotou, je poskytnutí takové poukázky zaměstnavatelem zaměstnanci poskytnutím služby za protiplnění?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, musí být čl. 6 odst. 2 písm. b) [nyní čl. 26 odst. 1 písm. b)] vykládán tak, že poskytnutí poukázky zaměstnavatelem zaměstnanci v souladu s pracovní smlouvou je třeba považovat za poskytnutí služby jestliže má být poukázka využita zaměstnancem pro jeho soukromé účely?

3) Pokud poskytování poukázek nepředstavuje ani poskytování služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1, ani jej nelze považovat za poskytování služeb podle čl. 6 odst. 2 písm. b), musí být čl. 17 odst. 2 [nyní článek 168] vykládán tak, že zaměstnavateli dává nárok na vrácení DPH odvedené při pořízení a poskytnutí poukázky zaměstnanci v souladu s pracovní smlouvou v případě, že taková poukázka má být využita zaměstnancem pro jeho soukromé účely?“

III – Řízení před Soudním dvorem

se předkládající soud ptá. Komise se zejména vyjádřila ke dvěma bodům.

19. Předkládací usnesení došlo kanceláři Soudního dvora dne 29. ledna 2009. Vláda Spojeného království, vláda Řecké republiky a Komise následně podaly podle článku 23 jednacího řádu Soudního dvora písemná vyjádření. Žalobkyně v původním řízení, společnost Astra Zeneca, rovněž podala písemné vyjádření.

20. Na jednání dne 11. března 2010 přednesly Astra Zeneca, vláda Spojeného království a Komise ústní vyjádření.

22. Zprvce Komise nesouhlasí s kvalifikováním poskytnutí nákupních poukázek jako poskytnutí služeb: předkládající soud naproti tomu z takové kvalifikace na základě použitelných vnitrostátních právních předpisů vychází. Naopak podle Komise povaha poskytnutí poukázek závisí na konečném použití, ke kterému poukázky opravňují: mohlo by se tudíž jednat o dodání zboží nebo poskytnutí služeb.

23. Zadruhé se Komise zabývala problémem sazby DPH, která se má uplatnit na nákupní poukázky, které mohou být používány, podle nabyvateleova výběru na získání buď zboží, nebo služeb, které jsou zdaňovány běžnou sazbou DPH nebo na zboží a služby podléhající pro účely DPH jiné sazbě daně. V tomto kontextu Komise kritizuje systém používaný Spojeným královstvím, podle něhož se s ohledem na okolnosti na nákupní poukázky použije dostatečně „přiměřená“ sazba.

IV – Úvodní poznámky

21. Ve svém písemném vyjádření Komise uvedla řadu úvah, jejichž rozsah, jak sama Komise uznává, jde nad rámec toho, na co

24. Podle Komise není dotčený systém v souladu se zásadami použitelnými na DPH a může být případně přijat, pouze pokud vnitrostátní orgány zavedou zvláštní opatření odchylující se od ustanovení směrnice⁸. Pokud

⁸ — Podle článku 27 šesté směrnice (a článku 395 směrnice 2006/112).

neexistuje takové povolení, DPH by měla být vyúčtována přesně podle sazby daně použitelné na každý jednotlivý kus zboží nebo služby nabyté za nákupní poukázky. Kvůli praktickým obtížím, které takový přístup obnáší, nelze vyloučit možnost jeho uplatnění v projednávané věci.

25. Vyjádření a argumenty Komise však pro účely zodpovězení předběžných otázek v projednávané věci není nutné zohlednit.

26. Problém sazby daně, která se použije na poukázky, které lze využít k nákupu zboží a služeb, které jsou zdaňovány různými sazbami DPH, totiž nesouvisí s dotčeným sporem: jestliže se Komise domnívá, že řešení, které orgány Spojeného království přijaly, není v souladu s právem Unie, je na ní, aby zahájila řízení o nesplnění povinnosti proti tomuto státu.

27. Obecnější problém, avšak nikoliv podstatný, který se týká projednávané věci, je naopak povaha (dodání zboží, nebo poskytnutí služby?) poskytnutí nákupních poukázek.

28. Jak jsem uvedl, podle názoru Komise závisí povaha poukázek na způsobu, jakým jsou skutečně použity. Pokud jsou tedy poukázky použity na nákup služeb, bude pro účely DPH poskytnutí poukázek také poskytnutí služeb. Pokud jsou však naopak poukázky použity k nákupu zboží, bude poskytnutí poukázek považováno za dodání zboží.

29. Analýzu Komise nepovažuji za přesvědčivou. Zejména se mi v každém případě jeví nemožné považovat poskytnutí nákupních poukázek za dodání zboží, a to i když ve skutečnosti jsou posléze použity právě k nákupu zboží.

30. Podívejme se na typickou situaci v kontextu projednávané věci, kdy je poukázka použita k nákupu zboží (například oblečení nebo hodinek). V tomto ohledu je třeba uvést, že poskytnutí poukázky zaměstnanci zaměstnavatelem samo o sobě *nepřiznává okamžité právo nakládat s majetkem*, které je nicméně podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice požadováno, aby došlo k dodání zboží. Z definice vyplývá, že zboží, ke kterému poukázka přiznává právo, je přesně určeno *až v okamžiku, kdy je poukázka skutečně využita k nákupu*, to znamená, když je vyměněna za zboží v prodejné maloobchodníka.

31. V důsledku toho poskytnutí takových nákupních poukázek, jako jsou dotčené poukázky v původním řízení, není pro účely DPH dodáním zboží, ale jde pouze o převod budoucího práva (jako takového neurčitého ve svém předmětu) ke zboží nebo službám. Domnívám se tudíž, že poskytnutí takové poukázky musí být považováno za poskytnutí služeb, jestliže pro účely DPH každé plnění, které není dodáním zboží, je nutně poskytnutím služeb⁹.

32. Judikatura poskytuje mému názoru podporu. Přestože Soudní dvůr jasně uvedl, že v souladu s pravidly, kterými se řídí DPH, může nastat dodání zboží, i když nedojde k formálnímu převodu vlastnického práva, zdůraznil, že je nutné, aby nabyvatel zboží „fakticky nakládal s [majetkem], jako by byl jeho vlastníkem“¹⁰. Naproti tomu v případech poskytnutí nákupních poukázek nepřiznává převod poukázky z jedné osoby na druhou jako takový právo ke konkrétnímu zboží.

33. Krom toho účinek přijetí tohoto daňového řešení, které navrhuje Komise, by byl ten, že poskytnutí poukázek, které mohou být použity buď na zboží, nebo služby by mohlo být pro účely DPH kvalifikováno až *ex post* poté, co byly poukázky vyměněny za zboží nebo služby. Zdá se mi, že toto řešení zdaleka není nejlepší, a mohlo by učinit zdanění poskytnutí poukázek složitějším. V praxi by to také mohlo mít za účinek odrazení od této konkrétní formy odměňování, která přitom představuje určitou sociální výhodu pro zaměstnance.

34. Nicméně faktem zůstává, nehledě na to, zda poskytnutí nákupních poukázek má být považováno za dodání zboží nebo poskytnutí služby, že v projednávané věci jde pro účely zodpovězení otázek předkládajícího soudu jednoduše o to *určit, zda toto poskytnutí poukázek je zdanitelným plněním*. Jak bylo uvedeno, pro účely DPH čl. 2 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že jak dodání zboží, tak poskytnutí služeb jsou zdanitelná plnění, ačkoli se mezi nimi nerozlišuje. Vzhledem k tomu není dále nutné se zabývat vyjádřením Komise a lze naopak přistoupit k posouzení tří předběžných otázek.

⁹ — Článek 6 odst. 1 šesté směrnice.

¹⁰ — Rozsudek ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7); rozsudek ze dne 6. února 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, Recueil, s. I-1317, bod 32), a rozsudek ze dne 14. července 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping* (C-435/03, Sb. rozh. I-7077, bod 35).

V – K první předběžné otázce

zaměstnance DPH na výstupu – zahrnutou v částce odečtené za poukázku – a poté od ní odečíst DPH, kterou Astra Zeneca zaplatila jakožto DPH na vstupu zprostředkovatelské společnosti, od které poukázky nakoupila.

A – Úvod

35. Předkládající soud žádá první předběžnou otázkou Soudní dvůr o upřesnění, zda je poskytnutí nákupních poukázek zaměstnavatelem některému ze zaměstnanců, které je provedeno jako náhrada za část zaměstnancovy odměny, poskytnutím služby za protiplnění.

36. Jak jsem již uvedl, jelikož je v projednávané věci nerozhodné, zda poskytnutí poukázek je dodáním zboží nebo poskytnutím služby, lze otázku přeformulovat a vyložit tak, že je Soudní dvůr dotázán, zda je dotčené poskytnutí plněním za úplatu, které jako takové patří do rozsahu působnosti právních předpisů o DPH.

37. Pokud se skutečně jednalo o plnění podléhající DPH, společnost Astra Zeneca měla v okamžiku, kdy předala poukázku svému zaměstnanci, vyúčtovat na výplatní pásce

38. Jestliže se naopak jednalo o plnění, které nespadlo do rozsahu působnosti předpisů, kterými se řídí DPH, neměla být DPH na výstupu vyúčtována. Otázkou by pak bylo – přestože, jak uvidíme, je toto předmětem třetí předběžné otázky – zda může Astra Zeneca získat zpět DPH na vstupu, když nákup poukázek zahrne do režijních nákladů, které vznikly její podnikatelskou činností.

39. Zúčastnění, kteří podali svá vyjádření v projednávané věci, se v odpovědi na první předběžnou otázku liší. Komise a vláda Spojeného království se domnívají, že poskytnutí poukázek společností Astra Zeneca svým zaměstnancům je plněním za úplatu, které jako takové podléhá DPH.

40. Naopak Astra Zeneca a řecká vláda navrhuje, aby tato otázka byla zodpovězena záporně, zejména s ohledem na skutečnost, že vyplacení odměny za provedenou práci není činností, která je předmětem DPH.

B – *Posouzení*

41. Situace, která je předmětem věci v původním řízení, může být podle právní úpravy o DPH logicky vykládána dvěma zcela odlišnými způsoby: jedná se o dva výklady, které předložili zúčastnění a které jsem vyložil výše. Tyto dva výklady mají výhody a nevýhody a ani jeden z nich výslovně neodporuje použitelným ustanovením práva Unie.

42. Výklad, podle něž je poskytnutí nákupních poukázek plněním, které je vyloučeno z rozsahu působnosti DPH, však má podle mého názoru určité nevýhody, které hovoří pro příklonění se k pozici, kterou hájí Komise a Spojené království.

43. Zaprvé se domnívám, že výklad, podle něž je poskytnutí nákupních poukázek plněním, které je vyloučeno z rozsahu působnosti DPH, je přijatelný, pouze pokud rozlišujeme mezi případem, kdy zaměstnavatel odečte z výplatní pásky zaměstnance jako protiplnění za poukázky přesně stejnou částku, kterou sám zaplatil za jejich nákup, a mezi případem,

kdy zaměstnavatel provede takový odpočet se ziskem. Uvedený výklad se použije pouze pro první situaci. Kdyby totiž zaměstnavatel realizoval „zisk“¹¹, vytvořilo by to přidanou hodnotu pro účely právní úpravy o DPH, během převodu poukázky zaměstnavatelem jeho zaměstnanci, a z přidané hodnoty by tedy vznikla povinnost zaplatit daň.

44. Jinými slovy, podle výkladu, který navrhnou Astra Zeneca a řecká vláda, by pro účely DPH bylo nezbytné předpokládat rozdílné zacházení s nákupními poukázkami poskytnutými zaměstnanci podle toho, zda je hodnota poukázky, která byla účtována na výplatní pásce, shodná, či neshodná s tím, co za nákup uvedené poukázky zaplatil zaměstnavatel. V prvním případě (shodná výše částky zaplacené zaměstnavatelem a částky účtované na výplatní pásce) by poskytnutí nákupních poukázek bylo vyloučeno z rozsahu působnosti DPH; v druhém případě (částka zaplacená na vstupu zaměstnavatelem se liší od částky účtované na výplatní pásce) by naopak situace spadala do rozsahu působnosti směrnice a zaměstnavatel by musel účtovat DPH. V projednávané věci jde o situaci uvedenou v prvním případě, jelikož jak bylo uvedeno během jednání, společnost Astra Zeneca odečítá z výplatní pásky zaměstnance přesně stejnou částku, jakou zaplatila zprostředkovatelské společnosti. Nic to ovšem nemění na tom, že výklad použitelný v prvním případě stejně jako v druhém případě by byl

11 — Tak by tomu bylo například v případě, že zaměstnavatel získal značnou slevu na poukázky a rozhodl by se zaměstnanci poskytnout pouze část této slevy (nicméně by získal poukázky i přesto za cenu nižší, než je jejich nominální hodnota).

nejen jednodušší, ale také snadněji použitelný než řešení vyžadující rozlišovat mezi oběma situacemi.

45. Z druhého se domnívám, že z ekonomického hlediska DPH každopádně zatíží zaměstnance v souladu se systémem DPH, podle kterého daň musí tížit konečného spotřebitele. Jak totiž Astra Zeneca uznala během jednání, *v hodnotě nákupní poukázky vyúčtované na výplatní pásce zaměstnance je již zahrnuta DPH týkající se výrobků, které mohou být za poukázku nakoupeny u maloobchodníků.* Jinými slovy, zaměstnanec platí částkou odečtenou z jeho výplatní pásky cenu zboží nebo služeb, které si koupí u maloobchodníka, přičemž tato cena zahrnuje DPH. Jedná se o poslední platbu v rámci řetězce DPH a DPH, kterou zaměstnanec platí, jasně zahrnuje jak daň, která je na začátku zahrnuta v původním převodu poukázky maloobchodníkem zprostředkovateli¹², tak daň, která se nashromáždila během následujících fází, zejména daň spojenou se ziskem realizovaným zprostředkovatelem. V okamžiku, kdy zaměstnanec/spotřebitel u maloobchodníka využívá poukázku, musí pouze předat poukázku, která zahrnuje DPH, a výměnou za to obdrží požadované zboží nebo služby.

12 — Tato část DPH, jak už jsem uvedl v bodech 9 a 10 bude maloobchodníkem zaplacená ministerstvu financí v souladu s platným systémem ve Spojeném království až v okamžiku, kdy je poukázka použita na nákup zboží nebo služeb. Tato zvláštnost systému, jak Komise rovněž upozornila během jednání, má však vliv pouze na *okamžik* zaplacení daně, a nikoliv na další aspekty daně.

46. K tomuto je třeba upřesnit, že se přes složitost řetězce DPH v projednávané věci, která vyvolala diskuzi během jednání, daň každopádně platí pouze jednou. DPH týkající se koupeného zboží a služeb je zahrnuta v poukázce, a když ji obdrží výměnou za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, maloobchodník „uzavře kruh“ tím, že zaplatí finančnímu úřadu DPH inkasovanou při převodu poukázky na prostředníka poté, co si případně odečte to, co sám zaplatil na vstupu.

47. Z úvah zaznamenaných v bodě 45 vyplývá dvojí.

48. Zprvée skutečnost, že DPH zahrnutou v poukázkách *de facto* nese konkrétně zaměstnanec, znamená, že mezi dvěma výkladovými řešeními předloženými výše je vhodné upřednostnit to, které vyžaduje vyúčtování této DPH. Tím se zabrání tomu, aby tato daň, kterou každopádně nese zaměstnanec, „nezmizela“ tak, že se změní v jakousi skrytou DPH.

49. Z druhého je zřejmé, že skutečnost, že Astra Zeneca musí účtovat DPH z poskytnutí

poukázek svým zaměstnancům, sama o sobě nezpůsobuje ekonomickou zátěž pro uvedenou společnost, jelikož daň nakonec nese v souladu s obecnými zásadami, které jsou platné v této oblasti, konečný spotřebitel, tedy zaměstnanec¹³.

50. Domnívám se tedy, že zaplacení části odměny za práci v nákupních poukázkách musí být považováno za plnění, které podléhá DPH.

51. K tomuto je třeba zaprvé upřesnit, že si zaměstnanci společnosti Astra Zeneca mohou zvolit, že nebudou dostávat žádnou část své odměny za práci v nákupních poukázkách, a tedy budou podle tradičnějšího modelu odměňováni pouze v penězích. Poskytnutí poukázek zaměstnanci je tedy možné vykládat jako plnění provedené výměnou za platbu určité částky peněz zaměstnancem (část výplaty, kterou by získal v penězích, pokud by nezískal poukázky).

52. V projednávané věci jsou tedy splněny všechny podmínky požadované Soudním

dvorem v jeho judikatuře pro potvrzení existence plnění za úplatu: zejména existuje protiplnění vyjádřené v penězích¹⁴, tvořené protiplněním skutečně získaným za dodané zboží nebo poskytnutou službu¹⁵. Dále, je-li uznáno – jako uznávám zde – že poskytnutí poukázek zaměstnancům je poskytnutím služeb, existuje bezpochyby přímá souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním¹⁶.

53. Krom toho je třeba uvést, že Soudní dvůr, i když jen implicitně, připustil možnost, že část odměny zaměstnance může být považována za protiplnění zaplacené (zaměstnancem) za plnění za úplatu (provedené zaměstnavatelem ve prospěch zaměstnance)¹⁷.

13 — Jestliže Astra Zeneca účtuje na výplatní pásce přesně stejnou částku, jakou zaplatila za poukázky, omezí se účtování DPH touto společností na konstatování přesné shody mezi DPH na vstupu a DPH na výstupu a nebude muset daňové správě nic platit. Jestliže je hodnota uvedená na výplatní pásce vyšší, než je částka skutečně zaplacená prostřednictvím DPH, kterou musí zaplatit Astra Zeneca, která však bude každopádně přenesena na zaměstnance, bude pouze DPH z rozdílu těchto částek.

14 — Viz rozsudek ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, s. 445, bod 13); rozsudek ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, s. 6365, bod 16), a rozsudek ze dne 24. října 1996, Argos Distributors (C-288/94, Recueil, s. I-5311, bod 17).

15 — Viz kromě rozsudků citovaných v předchozí poznámce rozsudek ze dne 27. března 1990, Boots Company (C-126/88, Recueil, s. I-1235, bod 19), a rozsudek ze dne 5. května 1994, Glawe (C-38/93, Recueil, s. I-1679, bod 8).

16 — Rozsudek ze dne 8. května 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, s. 1443, bod 12), a rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 12).

17 — Viz rozsudek Fillibeck citovaný v poznámce pod čarou 16 (bod 16). V této věci se Soudní dvůr domníval, že nešlo o protiplnění zaplacené zaměstnanci zaměstnavatelem výměnou za poskytnutí dopravy poskytnuté zaměstnavatelem svým zaměstnancům. Bylo tomu tak, jelikož jejich odměna za práci zůstala stejná bez ohledu na to, zda zaměstnanci používali poskytovanou službu dopravy. Z toho lze *a contrario* dovodit, že obecně část odměny za práci může být považována za protiplnění za plnění, které podléhá DPH. Tak je tomu za předpokladu, že část odměny, která tvoří protiplnění, je jasně identifikovatelná, jako je tomu v projednávané věci.

54. Konečně podotýkám, že přijetí pozice společnosti Astra Zeneca, že odměňování zaměstnanců v nákupních poukázkách je formou odměny, která nepodléhá DPH, by nezbytně znamenalo s poukázkami v praxi zacházet jako s penězi a pohlížet na ně jako na pouhou „alternativu“ hotovosti. Podle mého názoru tento přístup nemůže obstát. Zaprvé na rozdíl od peněz nemohou být nákupní poukázky použity kdekoliv, ale pouze v prodejnách maloobchodníků, kteří je vydali. Zadruhé je třeba neopomíjet skutečnost, že obecně jsou nákupní poukázky poskytovány právě *výměnou* za určitou částku peněz, a mohou jako v tomto případě při převodu od maloobchodníka na společnost Astra Zeneca přes zprostředkovatelskou společnost vytvořit přidanou hodnotu a (jako následek) příjem z DPH; což však v případě hotovosti nenastává.

55. Ze všech výše uvedených důvodů se tudíž domnívám, že je vhodnější považovat placení části odměny za práci v nákupních poukázkách za plnění za úplaty, v rámci kterého musí zaměstnavatel účtovat DPH.

56. V důsledku toho navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku tak, že určí, že vyplácení mzdy nebo její části prostřednictvím nákupních poukázek způsobem

stanoveným v původním řízení je plněním, které podle šesté směrnice podléhá DPH.

VI – K druhé předběžné otázce

57. Druhou otázkou žádá předkládající soud Soudní dvůr o upřesnění, zda v případě záporné odpovědi na první otázku může být vyplácení části odměny v nákupních poukázkách považováno za činnost spadající pod čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Toto ustanovení, jak známo, považuje některé činnosti provedené bezplatně ze úplatná poskytnutí služeb, která tedy podléhají zaplacení DPH, přičemž mezi tyto činnosti patří zejména „poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani [...] pro [potřebu] svých zaměstnanců“.

58. Jelikož navrhuji na první otázku odpovědět kladně, není třeba zodpovídat druhou otázku. Následující úvahy tedy předkládám podpůrně pro případ, že by Soudní dvůr neshlél řešení, které navrhuji jako odpověď na první otázku.

59. Zákonodárce, který je autorem směrnice, uložil placení DPH za určité činnosti, které jsou prováděny bezplatně ku prospěchu subjektu, který je provádí, nebo jeho zaměstnanců z jasného důvodu. Jedná se o to zabránit osobě povinné k dani, která si může obecně odečíst DPH zaplacenou na vstupu ze zboží a služeb určených pro svoji společnost, vyhnout se zaplacení DPH, pokud odebírá zboží ze jmění svého podniku nebo poskytuje služby za soukromými účely. Tím se zabrání tomu, aby osoba povinná k dani měla neoprávněnou výhodu vůči běžnému spotřebiteli, který nakupuje zboží a služby a platí DPH¹⁸.

60. Rovněž pokud jde o druhou otázku, pouze Komise a vláda Spojeného království, ostatně podpůrně a s určitou zdrženlivostí, navrhuji možnost kladné odpovědi. Jejich uvažování může být shrnuto následujícím způsobem: v případě záporné odpovědi na první otázku je tedy třeba se domnívat, že poskytnutí nákupních poukázek zaměstnanci bylo zaměstnavatelem provedeno bezplatně. Použije se tudíž pravidlo obsažené v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

61. Zdá se mi však, že i při záporné odpovědi na první otázku není použití čl. 6 odst. 2 automatické.

62. Je totiž třeba si všimnout, že pravidlo, které jsem právě citoval, je použitelné, jestliže jsou splněny dvě samostatné podmínky: za prvé soukromý účel – nebo každopádně účel nesouvisející s potřebami společnosti – použití služby nebo zboží, pokud chceme rovněž zohlednit situaci, na kterou se vztahuje čl. 6 odst. 2 písm. a), a zadruhé bezplatnost plnění.

63. Pokud jde nejdříve o tuto druhou podmínku, ani případná záporná odpověď na první otázku neznamená, že bude splněna. Skutečnost, že se případně má za to, že poskytnutí nákupních poukázek není plnění, které podléhá DPH, nutně neznamená, že bylo provedeno bezplatně. Jak jsem již uvedl – přestože neupřednostňuji toto řešení – je možné zejména se domnívat, že poskytnutí poukázek je pouze způsobem vyplacení odměny, která jako taková spadá mimo rámec právní úpravy o DPH. Nevyplývá z toho však, že je plnění provedeno bezplatně.

64. Obzvláště se mi zdá jasné, že bez ohledu na právní kvalifikaci, která má být přiznána poskytnutí nákupních poukázek, nejsou

18 — Rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler (C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 33); rozsudek ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, bod 56), a rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, Sb. rozh. s. I-9549, bod 46).

nákupní poukázky zaměstnancům „darovány“, ale jsou jasně definovaným protiplatebem za práci, kterou odvedli.

VII – K třetí předběžné otázce

65. Přestože konečné využití poukázek nemůže být označeno za související s činností společnosti, jelikož poukázky jsou bezpochyby určeny k uspokojení osobních potřeb zaměstnanců¹⁹, podmínka bezplatnosti plnění každopádně není splněna²⁰.

67. Třetí otázka je předkládacím soudem formulována ještě podpůrněji. Soudní dvůr je žádán o upřesnění v případě záporné odpovědi na první dvě otázky, zda Astra Zeneca může odečíst DPH na vstupu, bude-li nákup poukázek společností Astra Zeneca u prostředníka považován za součást režijních nákladů společnosti.

68. Vzhledem k odpovědi, kterou navrhuji na první otázku, jsou rovněž v tomto případě následující úvahy předkládány podpůrně pro případ, že by Soudní dvůr na první otázku odpověděl odlišně.

66. Navrhuji tedy na druhou předběžnou otázku případně odpovědět, že vyplacení mzdy nebo její části prostřednictvím nákupních poukázek není činnost provedená bezplatně, kterou lze považovat podle čl. 6 odst. 2 šesté směrnice za poskytnutí služeb za úplatu.

69. Jak již bylo uvedeno, podle společnosti Astra Zeneca má být odpověď na první dvě otázky záporná a na vyplacení části odměny v nákupních poukázkách by se neměla vztahovat ustanovení v oblasti DPH. Uvedená společnost však nákup poukázek považuje za výdaj, který je režijním nákladem společnosti: DPH zaplacená na vstupu by tudíž mohla být zohledněna a odečtena v rámci celkového výpočtu DPH, která má být zaplacená daňové správě Spojeného království.

19 — Neexistuje totiž žádná spojitost mezi nákupy, které mohou zaměstnanci provádět poukázkami a zaměstnavatelovou obchodní činností. Navíc v této souvislosti judikatura Soudního dvora tihne k upřednostňování úzkého výkladu situací, ve kterých existuje spojitost s činností společnosti. Viz například rozsudek Fillibeck, citovaný v poznámce pod čarou 16 (body 26 a 29) a Danfoss, citovaný v poznámce pod čarou 18 (body 57 až 58).

20 — Je třeba stručně upřesnit, že se v souladu s judikaturou musí jednat o skutečnou bezplatnost: případné snížené protiplatební nebo nižší než cena nemohou být považovány za bezplatnost. Viz rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Sb. rozh. I-743, body 22 až 24).

70. Výhoda tohoto postojе pro společnost Astra Zeneca je zjevná. Kdyby případná povinnost vyúčtovat DPH v okamžiku poskytnutí poukázek zaměstnancům způsobila vzájemné vyrušení DPH na vstupu a DPH na výstupu²¹, – považovalo-li by se poskytnutí poukázek zaměstnancům za plnění osvobozené od daně a DPH na vstupu se počítala mezi výdaje, které tvoří režijní náklady společnosti – dotčené společnosti by to umožnilo získat daňovou výhodu.

71. Nicméně se domnívám, že stanovisko společnosti Astra Zeneca nemůže být přijato, ani kdyby vyplacení části odměny v nákupních poukázkách bylo plněním, které nespadá do rozsahu působnosti DPH.

72. Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet DPH na vstupu nedílnou součástí mechanismu této daně a v zásadě nemůže být omezen²². Cílem systému odpočtů je zajistit neutralitu daní pro všechny hospodářské činnosti osvobozením podnikatele od DPH

splatné nebo zaplacené v rámci jeho veškerých hospodářských činností²³.

73. Je pravda, že Soudní dvůr připustil možnost odečíst DPH zaplacenou na vstupu podnikatelem pro nákup zboží nebo služeb určených k výkonu činností, které jsou osvobozeny od DPH nebo které nespádají do rozsahu působnosti této daně. Tak je tomu zejména za podmínky, že: i) podnikatel vykonává hospodářské činnosti, které podléhají DPH; ii) náklady vynaložené na provedení plnění osvobozených od daně jsou součástí konečné ceny výrobků a iii) existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi plněními, ze kterých byla DPH zaplacená, a hospodářskou činností osoby povinné k dani²⁴.

74. Tato judikatura Soudního dvora však vychází z domněnky, že konkrétně neuznání odpočtu DPH zaplacené na vstupu by nakonec znamenalo porušení zásady neutrality DPH a uložení platby části této daně podnikateli místo konečného spotřebitele²⁵.

21 — Kromě případu, jak bylo uvedeno, kdy existuje rozdíl mezi částkou zaplacenou na vstupu prostřednictvím a částkou odečtenou na výstupu na výplatní pásce zaměstnance. Viz v tomto ohledu poznámka pod čarou 13.

22 — Viz například rozsudek ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18), a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).

23 — Viz rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19), a rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24) a v něm citovaná judikatura.

24 — Viz rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, body 36 a 37). Viz mimo jiné rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF (C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, body 58 až 68), jakož i mé stanovisko ve stejné věci přednesené dne 12. února 2009 (zejména body 59 až 62).

25 — Viz rozsudek SKF, uvedený v poznámce pod čarou 24 (body 66 a 67, jakož i citovaná judikatura).

75. V projednávané věci však nejde o situaci tohoto typu.

přiznal nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu při nákupu zboží nebo služeb používaných pro plnění osvobozená od daně, se tato daň naopak týkala činností (typicky poradenské služby), za které byla daň nakonec bez nejmenších pochyb nesena společností²⁷.

76. Jak jsem již poznamenal výše²⁶, společnost Astra Zeneca odečítá z výplatní pásky zaměstnance cenu, kterou zaplatila za nákupní poukázku, včetně DPH. Zaměstnanec nakonec platí svou prací DPH ze zboží, které si poukázkou koupí. Společnost Astra Zeneca touto daní není zatížena. V důsledku toho neexistuje žádný důvod přiznat jí nárok na odpočet DPH, kterou nakonec nemusí nést.

78. Je rovněž třeba připomenout, že nárok na odpočet DPH týkající se zboží a služeb používaných pro plnění osvobozená od daně je stanoven pouze výjimečně²⁸.

77. Poukázka totiž není vůbec složkou, jejíž nákupní cena zatíží režijní náklady společnosti, ale je zaměstnavatelem naopak přímo převedena, společně s DPH, kterou zahrnuje, na zaměstnance, který za ni „zaplatí“ protihodnotu, jež odpovídá snížení jeho odměny v penězích. V případech, kdy Soudní dvůr

79. V důsledku toho navrhuji Soudnímu dvoru, aby na třetí otázku případně odpověděl tak, že určí, že zaměstnavatel, který vyplácí část odměny svým zaměstnancům v nákupních poukázkách, způsobem stanoveným v původním řízení, nemůže DPH zaplacenou na vstupu z těchto poukázek odečíst tím způsobem, že jejich nákup započte do režijních nákladů společnosti.

26 — Viz bod 45 tohoto stanoviska.

27 — Viz například rozsudky Abbey National (uvedený v poznámce pod čarou 23), Kretztechnik (uvedený v poznámce pod čarou 24) a SKF (uvedený v poznámce pod čarou 24).

28 — Rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 23).

VIII – Závěry

80. Na základě předchozích úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na tři předběžné otázky, které položil VAT and Duties Tribunal, Manchester odpověděl tak, že určí, že vyplácení mzdy nebo její části prostřednictvím nákupních poukázek, způsobem stanoveným v původním řízení, je plněním, které podle šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně a podle směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty podléhá DPH.