

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

29 юли 2010 година*

По дело C-40/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от VAT and Duties Tribunal, Manchester (Обединеното кралство) с акт от 16 януари 2009 г., постъпил в Съда на 29 януари 2009 г., в рамките на производство по дело

Astra Zeneca UK Ltd

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), г-н E. Juhász, г-н T. von Danwitz и г-н D. Šváby, съдии,

* Език на производството: английски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н Н. Нанчев, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 март 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Astra Zeneca UK Ltd, от г-н M. Conlon, QC, и г-н D. Southern, barrister, упълномощени от г-н G. Salmond, solicitor,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа H. Walker, в качеството на представител, подпомагана от г-н N. Fleming, QC,

- за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis и г-н I. Vakoroulos, както и от г-жа V. Karra, в качеството на представители,

- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 април 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, точка 1, член 6, параграф 2, първа алинея, буква б) и член 17, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Astra Zeneca UK Ltd (наричано по-нататък „Astra Zeneca“) и Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) относно данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), който това дружество дължи във връзка с предоставянето на неговите служители на ваучери за покупка като част от тяхното възнаграждение.

Правна уредба

3 Член 2, точка 1 от Шеста директива предвижда:

„С [ДДС] се облага:

1. Доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.“ [неофициален превод]

4 Член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива гласи следното:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.“ [неофициален превод]

5 Съгласно член 5, параграф 1 от същата директива:

„Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик. [неофициален превод]

6 Член 6, параграф 1, първа алинея от посочената директива гласи:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5. [неофициален превод]

7 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията му, следваща от член 28е от нея, предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице на територията на страната [...]

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 8 Astra Zeneca е дружество, упражняващо дейността си в сектора на фармацевтичната промишленост.
- 9 Това дружество предлага на своите служители, които не дължат ДДС, система на годишно възнаграждение с точно определен размер, наречено „фонд“ „Предимства „(“Advantage Fund„, наричан по-нататък „фондът“), което включва парична сума и евентуално предварително избрани от служителите предимства, като всяко избрано от служителя предимство води до специфична удръжка от фонда му.
- 10 Като част от тези предимства Astra Zeneca предлага на служителите си ваучери за покупка, които могат да се използват в някои магазини.
- 11 Тези бонове са с номинална стойност 10 GBP [британски лири], но водят до удръжка на по-малка сума (между 9,25 GBP и 9,55 GBP) от фонда на служителите.
- 12 Astra Zeneca подава декларации за облагане с ДДС, като се ръководи от принципа, че не е длъжно да начислява ДДС по извършените доставки, а именно предоставянето на ваучери за покупка на неговите служители, и няма право да приспада ДДС, което е платило по получените доставки, а именно покупката на тези ваучери.
- 13 Впоследствие обаче Astra Zeneca поддържа, че разходите за придобиване на посочените ваучери са част от общите разходи на предприятието, поради което би трябвало да има право да приспада ДДС, дължим във връзка с това придобиване, без да е длъжно при предоставянето на въпросните ваучери на своите служители да начислява ДДС по извършените доставки, по съображение че ваучерите не се предоставят възмездно.

- 14 Поради това като обезпечителна мярка Astra Zeneca иска от Commissioners възстановяване на платения при придобиването на разглежданите ваучери за покупка ДДС по получените доставки.
- 15 Във връзка с това Commissioners, на първо място, решават, че Astra Zeneca няма право да приспадне платения при покупката на тези ваучери ДДС по получените доставки, след като не използва ваучерите за целите на облагаема сделка.
- 16 На второ място, Commissioners решават, че Astra Zeneca евентуално има право да приспадне платения при придобиване на ваучерите за покупка ДДС по получени доставки, но е длъжно да осчетоводи ДДС във връзка с предоставянето на тези ваучери на служителите си, по съображение че посочените ваучери се предоставят възмездно, тъй като се извършва удържка от фонда на служителите, т.е. въпросните ваучери се предоставят на служителите за цели, които нямат нищо общо с предприятието. В последния случай, тъй като стойността на доставката на услуги съответства на разходите за предоставяне на ваучерите за покупка, Astra Zeneca е длъжно да декларира ДДС по извършените доставки върху тази сума.
- 17 Вследствие на това Commissioners отхвърлят искането на Astra Zeneca за възстановяване на ДДС и като обезпечителна мярка издават актове за събиране на дължимия по извършените доставки ДДС, в случай че Astra Zeneca е предоставило възмездно ваучерите на своите служители.
- 18 Astra Zeneca обжалва посочените решения на Commissioners пред запитващата юрисдикция.

19 При тези условия VAT and Duties Tribunal, Manchester решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли при обстоятелствата в настоящия случай член 2, точка 1 от Шеста директива [...] да се тълкува в смисъл, че когато по силата на уговореното в трудовия му договор служителят има право да избере да получава част от възнаграждението си под формата на ваучер на номинална стойност, предоставянето на този ваучер от работодателя на служителя представлява възмездна доставка на услуги?

- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос, трябва ли член 6, параграф 2, буква б) [от Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че предоставянето на ваучера от работодателя на служителя по силата на трудовия договор трябва да се разглежда като доставка на услуги, при положение че ваучерът е предназначен да се използва за лични нужди от служителя?

- 3) Ако предоставянето на ваучера не е нито възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, точка 1 [от Шеста директива], нито доставка на услуги по смисъла на член 6, параграф 2, буква б) [от тази директива], трябва ли член 17, параграф 2 [от същата директива] да се тълкува в смисъл, че позволява на работодателя да си възстанови [ДДС], който е заплатил при закупуването на ваучера и предоставянето му на служителя по силата на трудовия договор, при положение че ваучерът е предназначен да се използва за лични нужди от служителя?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 2, точка 1 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че предоставянето на ваучер за покупка от дружество на неговите служители като част от възнаграждението им представлява възмездна доставка на услуги.
- 21 В това отношение следва да се напомни, че Шеста директива отрежда много широко приложно поле на ДДС, като посочва в член 2, отнасящ се до облагаемите сделки, наред с вноса на стоки, и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната, и като дава в член 4, параграф 1 определение за данъчнозадължено лице, според което това е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, независимо от целите и резултатите от тази дейност (вж. Решение от 26 март 1987 г. по дело Комисия/Нидерландия, 235/85, Recueil, стр. 1471, точка 6, Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Гърция, С-260/98, Recueil, стр. I-6537, точка 24 и Решение от 12 ноември 2009 г. по дело Комисия/Испания, С-154/08, точка 87).
- 22 Според даденото в член 4, параграф 2 от Шеста директива определение понятието „икономическа дейност“ включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги (вж. посочените по-горе Решение по дело Комисия/Нидерландия, точка 7, Решение по дело Комисия/Гърция, точка 25 и Решение по дело Комисия/Испания, точка 88).

- 23 Анализът на тези определения разкрива широкото приложно поле на понятието за икономическа дейност и обективния характер на това понятие, в смисъл че се разглежда самата дейност, независимо от нейните цели и резултати (вж. посочените по-горе Решение по дело Комисия/Нидерландия, точка 8, Решение по дело Комисия/Гърция, точка 26 и Решение по дело Комисия/Испания, точка 89).
- 24 Предвид широкото приложно поле на ДДС следва да се установи, че доколкото предоставя на служителите си ваучери за покупка в замяна на това, че те се отказват от част от паричното си възнаграждение, дружество като Astra Zeneca извършва икономическа дейност по смисъла на Шеста директива.
- 25 Разглежданите в главното производство ваучери за покупка позволяват на служителите, които ги получават, да закупят стока или услуга в определени търговски обекти, поради което, както посочва генералният адвокат в точка 31 от заключението си, тези ваучери им предоставят бъдещо и неопределено по предмет право върху стоки или услуги.
- 26 Следователно, доколкото посочените ваучери не прехвърлят незабавно правото на разпореждане с дадена стока, за целите на ДДС тяхното предоставяне представлява не „доставка на стока“ по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива, а „доставка на услуги“ по смисъла на член 6, параграф 1 от тази директива, тъй като според последната разпоредба всяка сделка, която не представлява доставка на стока по смисъла на посочения член 5, се счита за доставка на услуги.
- 27 Що се отнася до определянето на възмездния характер на доставка на услуги като разглежданата в главното производство, трябва да се напомни, че според постоянната съдебна практика понятието за възмездно извършена доставка на услуги по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива предполага наличие на

пряка връзка между предоставената услуга и полученото възнаграждение (вж. Решение от 8 март 1988 г. по дело *Apple and Pear Development Council*, 102/86, *Recueil*, стр. 1443, точка 12, Решение от 16 октомври 1997 г. по дело *Fillibeck*, C-258/95, *Recueil*, стр. I-5577, точка 12, Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 29 и Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, точка 92).

- 28 Също според постоянната съдебна практика основата за облагане на доставката на стока или услуга е действително получената във връзка с тях насрещна престация. Следователно тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена според обективни критерии. Освен това посочената насрещна престация трябва да има парично изражение (вж. Решение по дело *Fillibeck*, посочено по-горе, точки 13 и 14, както и цитираната съдебна практика).
- 29 Що се отнася до разглежданата в главното производство сделка, се налага констатацията, че съществува пряка връзка между предоставянето на разглежданите ваучери за покупка от *Astra Zeneca* на служителите му и частта от паричното възнаграждение, от която те трябва да се откажат като насрещна престация за тази доставка.
- 30 Всъщност вместо да получат цялото си парично възнаграждение, служителите на *Astra Zeneca*, които са избрали да получат такива ваучери, трябва да се откажат от част от това възнаграждение в замяна на ваучерите, като това се изразява в специфична удръжка от фонда на служителите, направили такъв избор.
- 31 Впрочем не поражда съмнения обстоятелството, че *Astra Zeneca* действително получава насрещна престация за доставката на разглежданите ваучери за покупка и че тази насрещна престация има парично изражение, тъй като съответства на част от паричното възнаграждение на неговите служители.

- 32 Освен това, както беше изложено в съдебното заседание, ДДС върху доставката на тези ваучери се понася от крайния потребител на стоките и/или услугите, които могат да се закупят с посочените ваучери, а именно служителите на Astra Zeneca, които получават ваучерите, тъй като удръжката от възнаграждението им вследствие на предоставянето на ваучерите включва цената им, както и пълния размер на ДДС върху тях.
- 33 При това положение, както посочва генералният адвокат в точка 45 от заключението си, когато служител желае да използва такива ваучери, е достатъчно да ги даде на съответния търговец или на лицето, предоставящо услуги, за да получи в замяна стоки или услуги по свой избор, като се има предвид, че цената на тези стоки или услуги, включваща ДДС, е платена от служителя в момента, в който е решил да получи разглежданите ваучери за покупка в замяна на отказ от част от възнаграждението му, и че търговецът или лицето, предоставящо услугите, ще внесе в държавния бюджет ДДС върху стоките или услугите едва когато посоченият служител използва ваучерите.
- 34 При тези условия разглежданата в главното производство сделка представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива.
- 35 Следователно на първия въпрос трябва да се отговори, че член 2, точка 1 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че предоставянето на ваучер за покупка от дружество, което е придобило този ваучер на цена, включваща ДДС, на неговите служители в замяна на отказ от тяхна страна от част от паричното им възнаграждение представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба.

По втория и третия въпрос

- 36 Предвид отговора на първия въпрос, не е необходимо да се отговаря на втория и третия въпрос.

По съдебните разноски

- 37 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, трябва да се тълкува в смисъл, че предоставянето на ваучер за покупка от дружество, което е придобило този ваучер на цена, включваща данък върху добавената стойност, на неговите служители в замяна на отказ от тяхна страна от част от паричното им възнаграждение представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба.

Подписи