



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

17 ноември 2022 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 26, параграф 1, буква б) — Безвъзмездни доставки на услуги — Безвъзмездно предоставяне на ваучери на персонала на данъчнозадълженото лице като част от програма за отличаване и награждаване на служителите — Сделки, третирани като възмездни доставки на услуги — Обхват — Принцип на данъчна неутралност“

По дело C-607/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение, Обединено кралство) с акт от 11 ноември 2020 г., постъпил в Съда на 17 ноември 2020 г., в рамките на производство по дело

GE Aircraft Engine Services Ltd

срещу

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, L. Bay Larsen, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия в първи състав, P. G. Xuereb (докладчик), A. Kumin и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: Т. Сăрета,

секретар: С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 ноември 2021 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за GE Aircraft Engine Services Ltd, от L. Allen, barrister, и W. Shah, solicitor,

* Език на производството: английски.

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė, X. Lewis и V. Uher, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 януари 2022 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между GE Aircraft Engine Services Ltd (наричано по-нататък „GEAES“) и Commissioners for His Majesty’s Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод на акт за установяване на допълнителни данъчни задължения за периода от декември 2013 г. до октомври 2017 г. за недеklarиран данък върху добавената стойност (ДДС) за извършени доставки върху стойността на ваучерите за покупка, предоставяни от GEAES на персонала му като част от въведената от последното програма за отличаване и награждаване на служителите.

Правна уредба

Правото на Съюза

Споразумението за оттегляне

- 3 С Решение (ЕС) 2020/135 от 30 януари 2020 година относно сключването на Споразумението за оттегляне на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия от Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия (ОВ L 29, 2020 г., стр. 1, наричано по-нататък „Споразумението за оттегляне“) Съветът на Европейския съюз одобрява от името на Европейския съюз и на Европейската общност за атомна енергия Споразумението за оттегляне, приложено към това решение.
- 4 Член 86 от Споразумението за оттегляне, озаглавен „Висящи дела пред Съда на Европейския съюз“, предвижда в параграфи 2 и 3:

„2. Съдът на Европейския съюз продължава да е компетентен да се произнася преюдициално по запитвания от съдилища и трибунали на Обединеното кралство, отправени преди края на преходния период.

3. За целите на настоящата глава производството се счита[...] за образувано пред Съда на Европейския съюз, а преюдициалните запитвания се считат за отправени в момента, в който исковата молба е била регистрирана от секретариата на Съда [...].“

- 5 Съгласно член 126 от Споразумението за оттегляне преходният период започва да тече от датата на влизане в сила на споразумението и приключва на 31 декември 2020 г.

Директивата за ДДС

- 6 Член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги:

- а) употребата на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи на изцяло или частично приспадане;
- б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

Правото на Обединеното кралство

- 7 Разпоредбите на член 26 от Директивата за ДДС са транспонирани в правния ред на Обединеното кралство с член 3 от Value Added (Supply of Services) Order 1992 (Наредба от 1992 г. за данъка върху добавената стойност при доставка на услуги), който предвижда:

„[...] когато лице, извършващо икономическа дейност, използва получени от него услуги за лични нужди или ги използва или предоставя за ползване на друго лице за цели, различни от тази икономическа дейност, за целите на [Value Added Tax Act (Закон за данък върху добавената стойност)] се счита, че лицето извършва доставката на тези услуги при или по повод на икономическата си дейност“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 8 GEAES, учредено по британското право дружество, което е част от международната група General Electric (наричана по-нататък „групата GE“), упражнява дейността си в Обединеното кралство в сектора на производството на турбореактивни двигатели за въздухоплавателни средства.
- 9 Групата GE въвежда програма, наречена „Above & Beyond“ („Над и отвъд“), чиято цел е да се отличат и наградят най-заслужилите и най-добрите в работата си служители. В рамките на тази програма всеки служител може да посочи колега за действия, за които счита, че заслужават награда в съответствие с условия за допустимост по същата програма и съгласно предвидената от нея система за степенуване на наградите.
- 10 Съобразно така въведената система за награждаване, ако служител, посочен за награда, класирана на най-високото равнище, може при определени условия да получи парична сума, то на служител, определен за награда, класирана на средно равнище, се предоставят

ваучери за покупка (наричани по-нататък „разглежданите ваучери“), а служител, посочен за награда, класирана на най-ниското равнище, получава награда под формата на удостоверение за отличие.

- 11 В случай на награда, изразяваща се във ваучери, служителят трябва да отвори уебсайт, съдържащ списък на надлежно посочени търговци на дребно (наричани по-нататък „посочените търговци на дребно“), за да избере сред тях някой, при когото може да ползва ваучера си.
- 12 Въпросният уебсайт се управлява от дружество, което е поело задължението да закупува разглежданите ваучери направо от посочените търговци на дребно, за да ги продава впоследствие на General Electric в Съединените щати. Впоследствие последното ги прехвърля на друг член на групата GE, също установен в Съединените щати, а именно GE HQ, което от своя страна ги препродава на различните членове на групата GE, по-специално на GEAES.
- 13 Данъчната администрация издава спрямо GEAES и деветнадесет други членове на групата GE акт за установяване на допълнителни задължения за ДДС във връзка със сделката, състояща се в предоставянето на разглежданите ваучери на служителите, посочени в рамките на програмата „Above & Beyond“. Всъщност тази администрация приема, че GEAES и останалите членове на групата GE е трябвало да декларират данъка за извършени доставки върху стойността на посочените ваучери.
- 14 GEAES и съответно деветнадесет други членове на групата GE сезират запитващата юрисдикция, а именно First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение, Обединено кралство), с жалби срещу този акт за установяване на допълнителни данъчни задължения, като делото, образувано по жалбата на GEAES, е определено като пилотно дело за всички двадесет производства.
- 15 Запитващата юрисдикция отбелязва, че спорът в главното производство се отнася изключително до наградите, класирани на средно равнище при посоченото в точка 10 от настоящото решение степенуване на наградите. Между страните има спор по-специално по въпроса дали безвъзмездното предоставяне от GEAES на ваучери на негови служители представлява сделка, която трябва да се третира като възмездна доставка на услуги по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, и дали поради това посочената сделка подлежи на облагане с ДДС.
- 16 В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че според GEAES предоставянето на разглежданите ваучери на служители като част от програмата „Above & Beyond“ не представлява облагаема доставка по член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, доколкото посочената програма е свързана с икономическите дейности на това дружество и произтичащото от нея предимство за служителите има второстепенно значение. Всъщност следвало да се направи разграничение между икономическата цел, която това дружество преследва чрез посоченото безвъзмездно предоставяне на ваучери, и използването му от служителите за лични нужди.
- 17 Според GEAES такова тълкуване било в съответствие с практиката на Съда, произтичаща по-специално от решения от 16 октомври 1997 г., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), и от 11 декември 2008 г., Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

- 18 В замяна на това според данъчната администрация, доколкото разглежданите ваучери са предоставяни на служителите безвъзмездно и с цел лично ползване извън рамките на търговската дейност на GEAES, следва да се приеме, че са изпълнени условията за прилагане на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. В това отношение било без значение обстоятелството, че GEAES придава търговска цел на предоставянето на разглежданите ваучери.
- 19 Освен това запитващата юрисдикция уточнява, от една страна, че при сделката по придобиване на разглежданите ваучери от GE HQ GEAES начислява ДДС за придобиването им по механизма за обратно начисляване, като след това си възстановява съответния данък върху получените доставки.
- 20 От друга страна, запитващата юрисдикция подчертава, че при окончателната сделка, в хода на която определеният в рамките на програмата „Above & Beyond“ служител използва ваучерите си за закупуването на стоки или за заплащането на услуги при някой от посочените търговци на дребно, последният декларира данъка за извършени доставки върху стойността на посочените ваучери.
- 21 Освен това според посочената юрисдикция предоставянето на ваучери представлява безвъзмездна доставка на услуги и затова следва да се прецени дали тази доставка на услуги се извършва за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето. По-специално същата юрисдикция счита, че продължават да съществуват реални съмнения относно тълкуването на израза „за негови лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“ по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, и относно прилагането на тази разпоредба при обстоятелства като тези в главното производство.
- 22 При тези обстоятелства First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Когато данъчнозадължено лице предоставя на свои служители ваучери за покупка при трети лица — търговци на дребно, като част от програма за отличаване на най-добрите служители, представлява ли това доставка „за негови лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“, по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от [Директивата за ДДС]?
 2. От значение ли е за отговора на първия въпрос обстоятелството, че с предоставянето на ваучерите за покупка в полза на персонала данъчнозадълженото лице преследва цел, която има отношение към икономическата му дейност?
 3. От значение ли е за отговора на първия въпрос обстоятелството, че предоставяните на членовете на персонала ваучери за покупка служат за техни нужди и могат да бъдат използвани за лични цели на членовете на персонала?“

По преюдициалните въпроси

- 23 Най-напред следва да се констатира, че от член 86, параграф 2 от Споразумението за оттегляне, влязло в сила на 1 февруари 2020 г., следва, че Съдът продължава да е компетентен да се произнася преюдициално по запитвания от съдилища и трибунали на Обединеното кралство, отправени преди края на преходния период, определен на 31 декември 2020 г., какъвто е случаят с настоящото преюдициално запитване.
- 24 С трите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в приложното му поле попада доставка на услуги, при която едно предприятие предоставя ваучери на свои служители като част от въведена от него програма, чиято цел е да се отличат и наградят най-заслужилите и най-добрите в работата си служители.
- 25 Най-напред, следва да се припомни, че член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС третира някои сделки, за които данъчнозадълженото лице не е получило реално насрещна престация, като възмездни доставки на услуги. Целта на тази разпоредба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което отделя стоки или доставя услуги за личните си нужди или за тези на своя персонал, от една страна, и от друга страна, крайния потребител, който придобива стока или услуга от същия вид. С оглед на постигането на тази цел член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС възпрепятства възможността данъчнозадължено лице, което е могло да приспадне ДДС при покупката на стоки за стопанската си дейност, да избегне плащането на този данък, когато отделя посочените стоки за личните си нужди или за тези на своя персонал, като по този начин се ползва от неоправдано предимство пред обикновения потребител, който купува стоки и заплаща ДДС върху тях. Член 26, параграф 1, буква б) от посочената директива не допуска и възможността данъчнозадължено лице или членове на неговия персонал да получат при освобождаване от данък, доставени от данъчнозадълженото лице услуги, за които дадено частно лице би трябвало да заплати ДДС (вж. в този смисъл решение от 20 януари 2005 г., *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 26 За да се прецени дали доставката, при която предприятие предоставя на своите служители ваучери като част от програма, чиято цел е да се наградят и отличат най-заслужилите и най-добрите в работата си служители, представлява доставка на услуги по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, следва да се разгледат всички обстоятелства, при които протича посочената доставка, и по-специално естеството и целите на тази програма.
- 27 В случая от преписката, с която разполага Съдът, е видно по същество, най-напред, че програмата „Above & Beyond“, и по-специално наградите, класирани на средно равнище при посоченото в точка 10 от настоящото решение степенуване на наградите, са били въведени от GEAES с цел да се подобри ефективността на работата на неговите служители и така да се допринесе за по-добра рентабилност на предприятието. По този начин въвеждането на тази програма било продиктувано от съображения, свързани с успешното провеждане на търговската дейност на това предприятие и с търсенето на допълнителни печалби, тъй като произтичащото от нея предимство за служителите било съпътстващо спрямо нуждите на предприятието. Всъщност, като допринасяла за повишаване на мотивираността на служителите, посочената програма имала положителни последици по отношение на ефективността и рентабилността.

- 28 По-нататък, разглежданите ваучери материализират правото на ползващите се от тях служители да получат стоки или услуги от един от посочените търговци на дребно (вж. по аналогия решение от 27 март 1990 г., *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, т. 12). Така съобразно системата, въведена от GEAES чрез програмата „Above & Beyond“, по своето естество получаването на такъв ваучер от определен в рамките на тази програма служител не е нищо друго освен документ, който отразява задължението, поето от посочените търговци на дребно, да приемат този ваучер вместо пари на номиналната му стойност (вж. по аналогия решение от 24 октомври 1996 г., *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 29 Накрая, в качеството си на работодател GEAES не участва в избора на стоки или услуги, който правят служителите при посочените търговци на дребно.
- 30 При това положение следва да се приеме, че ако се отчиташе само използването на разглежданите ваучери, щеше да се смята, че те задоволяват личните нужди на служителите.
- 31 Трябва обаче да се отбележи, че предоставянето на тези ваучери не се извършва в зависимост от личните нужди на служителите, тъй като последните не разполагат със средства, за да гарантират със сигурност възможността да се ползват от тях. Всъщност, както е видно от точка 9 от настоящото решение, инициативата за предоставянето им принадлежи на други служители на предприятието и се упражнява въз основа на строго професионални критерии само когато се приема, че посочените служители заслужават награда, класирана на средно равнище на наградите при тяхното степенуване, посочено в точка 10 от това решение.
- 32 Освен това е безспорно, че предоставянето от GEAES на разглежданите ваучери се извършва без възнаграждение и без каквато и да било насрещна престация от страна на ползващите се от тях служители, като разходите за същите ваучери се понасят от самото GEAES. Посоченото предоставяне на услуги обаче осигурява предимство на това предприятие под формата на перспективата да увеличи оборота си благодарение на повишената мотивираност на неговите служители и оттук и благодарение на нарасналата ефективност на работата им (вж. по аналогия решение от 27 март 1990 г., *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, т. 13). Ето защо личното предимство, което служителят извлича от това предоставяне на услуги, е съпътстващо спрямо нуждите на предприятието.
- 33 С оглед на изложеното по-горе, освен ако не се установи друго при проверките, които трябва да извърши запитващата юрисдикция, следва да се отбележи, че безвъзмездното предоставяне на разглежданите ваучери от GEAES на служителите, посочени в рамките на програмата „Above & Beyond“, е насочено към повишаване на ефективността на работата на неговите служители, а оттук и към доброто функциониране и рентабилността на предприятието, така че следва да се приеме, че тази доставка на услуги не се извършва за цели, различни от икономическата дейност на лицето, поради което не попада в приложното поле на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.
- 34 Освен това посоченото съображение се потвърждава от факта, че в хипотеза относно доставка на услуги, която по същество е сравнима с разглежданата в главното производство, Съдът е приел, че тази доставка се извършва за нуждите на предприятието, като се има предвид, че целта на посочената доставка е да се увеличи обемът на продажбите на въпросното дружество (вж. в този смисъл решение от 27 април 1999 г., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, т. 19).

- 35 Накрая, предвид упоменатото в точка 20 от настоящото решение обстоятелство, че посочените търговци на дребно декларират ДДС за извършени доставки върху стойността на разглежданите ваучери, следва да се приеме, че тъй като доставката на услуги, при която GEAES предоставя на своите служители ваучери като част от програма, чиято цел е да се наградят и отличат най-заслужилите и най-добрите в работата си служители, не попада в приложното поле на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, принципът на данъчна неутралност не е нарушен.
- 36 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в приложното му поле не попада доставка на услуги, при която едно предприятие предоставя ваучери на свои служители като част от въведена от него програма, чиято цел е да се отличат и наградят най-заслужилите и най-добрите в работата си служители.

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 (първи състав) реши:

Член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че в приложното му поле не попада доставка на услуги, при която едно предприятие предоставя ваучери на свои служители като част от въведена от него програма, чиято цел е да се отличат и наградят най-заслужилите и най-добрите в работата си служители.

Подписи