

SODBA SODIŠČA (TRETJI SENAT)

z dne 29. julija 2010*

V zadevi C-40/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 16. januarja 2009, ki je prispela na Sodišče 29. januarja 2009, v postopku

Astra Zeneca UK Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica,
E. Juhász, T. von Danwitz in D. Šváby, sodniki,

* Jezik postopka: angleščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: N. Nančev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. marca 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Astra Zeneca UK Ltd M. Conlon, QC, in D. Southern, barrister, s pooblastilom G. Salmonda, solicitor,

- za vlado Združenega kraljestva H. Walker, zastopnica, skupaj z N. Plemingom, QC,

- za grško vlado K. Georgiadis, I. Bakopoulos in V. Karra, zastopniki,

- za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. aprila 2010

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, točka 1, 6(2), prvi pododstavek, točka (b), in 17(2) 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 (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v sporu med družbo Astra Zeneca UK Ltd (v nadaljevanju: Astra Zeneca) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) glede davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ji je bil odmerjen, ker je svojim zaposlenim kot del plače zagotovila vrednostne bone.

Pravni okvir

3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

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

4 Člen 4(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 5(1) te direktive določa:

„Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

6 Člen 6(1), prvi pododstavek, navedene direktive določa:

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

7 Člen 17(2)(a) Šeste direktive, v besedilu, kot izhaja iz njenega člena 28f, določa:

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

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal v državi za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 8 Astra Zeneca je družba, ki dejavnosti opravlja v sektorju farmacevtske industrije.
- 9 Ta družba svojim zaposlenim, ki niso zavezanci za DDV, ponuja sistem plačila, ki je sestavljen iz fiksnega dela za določeno leto in se imenuje „sklad ugodnosti“ („Advantage Fund“, v nadaljevanju: sklad), ki vsebuje denarni znesek, in, po potrebi, ugodnosti, ki jih zaposleni izberejo vnaprej, s tem da se razume, da se za vsako ugodnost, ki jo zaposleni izbere, iz sklada tega zaposlenega odtegne poseben znesek.
- 10 Družba Astra Zeneca med temi ugodnostmi svojim zaposlenim ponuja tudi vrednostne bone, ki jih lahko uveljavljajo v nekaterih trgovinah.
- 11 Ti boni imajo nominalno vrednost 10 GBP, vendar se zanje iz sklada zaposlenih odtegne manj (med 9,25 GBP in 9,55 GBP).
- 12 Družba Astra Zeneca je obračun DDV utemeljila s tem, da ji ni treba obračunati izstopnega DDV na zagotavljanje vrednostnih bonov svojim zaposlenim in da ni upravičena do odbitka DDV, ki ga je plačala kot vstopni DDV pri nakupu teh bonov.
- 13 Vendar pa je družba Astra Zeneca v nadaljevanju trdila, da bi morala biti, ker se strošek pridobitve teh bonov obravnava kot splošen strošek podjetja, upravičena do odbitka DDV, ki izhaja iz te pridobitve, ne da bi ji bilo treba obračunati izstopni DDV na zagotovitev zadevnih bonov svojim uslužbencem, ker se ta zagotovitev ne opravi za plačilo.

- 14 Zato je družba Astra Zeneca svoje interese zaščitila tako, da je od Commissioners zahtevala vračilo DDV, ki ga je kot vstopni DDV plačala ob pridobitvi zadevnih vrednostnih bonov.
- 15 Glede tega so, na prvem mestu, Commissioners odločili, da družba Astra Zeneca ni upravičena do odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačala pri nakupu teh bonov, saj jih ni uporabila v obdavčljivi transakciji.
- 16 Na drugem mestu so Commissioners odločili da bi bila, podredno, družba Astra Zeneca upravičena do odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačala ob pridobitvi vrednostnih bonov, vendar bi morala DDV za zagotovitev teh bonov zaračunati svojim zaposlenim, bodisi ker se ti boni zagotavljajo za plačilo, saj se iz sklada zaposlenih odtegne neki znesek, bodisi ker zaposleni z zadevnimi boni razpolagajo za namen, ki ni namen družbe. Ker v zadnjenavedenem primeru vrednost opravljanja storitev ustreza stroškom zagotovitve vrednostnih bonov, mora družba Astra Zeneca obračunati izstopni DDV za te zneske.
- 17 Zato Commissioners niso ugodili zahtevi družbe Astra Zeneca za vračilo in so za zaščito svojih interesov izdali odločbo o odmeri davka za dolgovani izstopni DDV, ob predpostavki, da je družba Astra Zeneca vrednostne bone svojim zaposlenim zagotovila za plačilo.
- 18 Družba Astra Zeneca je proti tej odločbi Commissioners vložila tožbo na predložitveno sodišče.

19 V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal, Manchester, 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 [...] treba razlagati tako, da pomeni delodajalčeva zagotovitev tega bona zaposlenemu opravljanje storitev za plačilo?

- 2) Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je treba člen 6(2)(b) Šeste direktive [...] razlagati tako, da je delodajalčevo zagotovitev bona zaposlenemu 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) [Šeste direktive] ne opravljanje storitev v skladu s členom 6(2)(b) [te direktive], ali je treba člen 17(2) [te direktive] razlagati tako, da dovoljuje delodajalcu, da dobi vrnjen [DDV], 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1) Šeste direktive razlagati v smislu, da to, da družba svojim zaposlenim zagotovi vrednostni bon kot del plače, pomeni opravljanje storitev za plačilo.
- 21 Glede tega je treba najprej spomniti, da Šesta direktiva, s tem da med obdavčljive transakcije iz člena 2 poleg uvoza blaga uvršča tudi dobave blaga ali storitev na ozemlju države za plačilo in s tem da v členu 4(1) kot „davčnega zavezanca“ opredeljuje vsako osebo, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti, DDV pripisuje zelo široko področje uporabe (glej sodbe z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski, 235/85, Recueil, str. 1471, točka 6; z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-260/98, Recueil, str. I-6537, točka 24, in z dne 12. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Španiji, C-154/08, točka 87).
- 22 Pojem gospodarske dejavnosti je v členu 4(2) Šeste direktive opredeljen tako, da obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nizozemski, točka 7; Komisija proti Grčiji, točka 25, in Komisija proti Španiji, točka 88).

- 23 Iz analize teh opredelitev sta razvidna obseg področja uporabe pojma gospodarske dejavnosti in njegova objektivnost, v smislu da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od njenih namenov ali rezultatov (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nizozemski, točka 8; Komisija proti Grčiji, točka 26, in Komisija proti Španiji, točka 89).
- 24 Ob upoštevanju širokega področja uporabe DDV je treba ugotoviti, da družba, kot je Astra Zeneca opravlja gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive, če svojim zaposlenim zagotavlja vrednostne bone v zameno za to, da se odpovedo delu plače v denarju.
- 25 Zadevni vrednostni boni v postopku v glavni stvari zaposlenim, ki jih prejmejo, omogočajo nakup blaga ali storitev v nekaterih trgovinah, zato jim, kot ugotavlja generalni pravobranilec v točki 31 sklepnih predlogov, ti boni zagotavljajo prihodnjo in glede predmeta neopredeljeno pravico do blaga ali storitev.
- 26 Ker ti boni ne pomenijo takojšnjega prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem, njihovo zagotavljanje za namene DDV ne pomeni „dobave blaga“ v smislu člena 5(1) Šeste direktive, temveč „opravljanje storitev“ v smislu člena 6(1) te direktive, saj se v skladu s to določbo vsaka transakcija, ki ni dobava blaga v smislu omenjenega člena 5, šteje za opravljanje storitev.
- 27 Glede opredelitve, ali opravljanje storitev, kakršno je v postopku v glavni stvari, pomeni opravljanje storitev za plačilo, je treba spomniti, da na podlagi ustaljene sodne prakse pojem „opravljanje storitev za plačilo“ v smislu člena 2(1) Šeste direktive vključuje obstoj neposredne povezave med opravljeno storitvijo in vrednostjo nasprotne

dajatve (glej 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, ter zgoraj navedeni sodbi *Komisija proti Grčiji*, točka 29, in *Komisija proti Španiji*, točka 92).

- 28 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da je davčna osnova za dobavo blaga ali opravljanje storitev plačilo, ki je bilo za to dejansko prejeta. To plačilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejeta, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih. Poleg tega mora biti mogoče to plačilo izraziti v denarju (glej zgoraj navedeno sodbo *Fillibeck*, točki 13 in 14 in navedena sodna praksa).
- 29 Glede zadevne transakcije v postopku v glavni stvari je treba ugotoviti, da obstaja neposredna povezava med zadevnimi vrednostnimi boni, ki jih je družba *Astra Zeneca* zagotavljala svojim zaposlenim, in delom plačila v denarju, ki so se mu morali slednji odreči v zameno za zagotovitev teh bonov.
- 30 Namesto da bi zaposleni prejeli celotno plačo v denarju, se morajo namreč tisti, ki so izbrali možnost, da prejmejo bone, v zameno zanje odpovedati delu tega plačila, pri čemer se ta transakcija opravi tako, da se iz skladov zaposlenih, ki so se odločili za to možnost, odtegne poseben znesek.
- 31 Poleg tega ni mogoče dvomiti, da družba *Astra Zeneca* dejansko prejema plačilo za zagotavljanje zadevnih vrednostnih bonov in da je to plačilo izraženo v denarju, saj ustreza delu plačila njenih zaposlenih v denarju.

- 32 Poleg tega, kot je bilo obrazloženo na obravnavi, breme DDV za zagotavljanje teh bonov nosijo končni potrošniki blaga in/ali storitev, ki jih je s temi boni mogoče kupiti, in sicer zaposleni družbe Astra Zeneca, ki jih prejmejo, saj znesek, s katerim se zagotovijo ti boni in se odtegne od plače zaposlenih, zajema ceno zadevnih bonov in celoten DDV, ki se nanje nanaša.
- 33 Ko želi zaposleni uporabiti te bone, kot navaja generalni pravobranilec v točki 45 sklepnih predlogov, da bi v zameno dobil blago ali storitve po svoji izbiri, zato zadostuje, da te bone, ki vsebujejo DDV, izroči trgovcu ali ponudniku zadevnih storitev, saj je ceno tega blaga ali storitev, v katero je vključen DDV, plačal, ko se je odločil, da se bo odrekel delu svoje plače in v zameno za to prejel zadevne vrednostne bone, trgovec ali ponudnik storitev pa bo DDV za to blago ali storitve plačal v proračun šele, ko bo ta zaposleni te bone uporabil.
- 34 V teh pogojih zadevna transakcija v postopku v glavni stvari pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.
- 35 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2, točka 1, Šeste direktive razlagati tako, da to, da družba svojim zaposlenim zagotavlja vrednostne bone, ki jih je pridobila po ceni, ki vključuje DDV, v zameno za to, da se ti zaposleni odrečejo delu plače v denarju, pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu tega člena.

Drugo in tretje vprašanje

- 36 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje odgovora na drugo in tretje vprašanje nista potrebna.

Stroški

- 37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 2, točka 1, 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da to, da družba svojim zaposlenim zagotavlja vrednostne bone, ki jih je pridobila po ceni, ki vključuje davek na dodano vrednost, v zameno za to, da se ti zaposleni odrečejo delu plače v denarju, pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu tega člena.

Podpisi