

Byla C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(VAT and Duties Tribunal, Manchester prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktą – „Paslaugų teikimo už atlygą“ sąvoka – Kuponai, kuriuos bendrovė duoda savo darbuotojams kaip dalį darbo užmokesčio“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygą

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktą)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 2 straipsnio 1 punktą turi būti aiškinamas taip, kad kuponai, kuriuos bendrovė išigijo už kainą, apimančią pridėtinės vertės mokesčių, tiekimas savo darbuotojams mainais už tai, kad jie atsisako dalies savo darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, yra paslaugų teikimas už atlygą, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Iš tiesų tarp darbuotojams tiekiamų aptariamų kuponų ir dalies darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, kurio jie turi atsisakyti mainais už tokį tiekimą, yra tiesioginis ryšys, nes, užuot gavę visą darbo užmokesčių grynaisiais pinigais, tokius kuponus nusprendę gauti darbuotojai turi atsisakyti dalies šio darbo užmokesčio mainais už tokius kuponus, ir dėl šio sandorio nustatytas specialus išskaitymas iš taip pasirinkusių darbuotojų fondo. Taigi darbdavys faktiškai gauna atlygą už kuponų tiekimą ir šis atlygis išreikštas pinigais, nes atitinka jo darbuotojų darbo užmokesčio grynaisiais pinigais dalį. Be to, PVM už šiuos kuponų tiekimą moka kuponus gaunantys darbuotojai, nes išskaitymas iš šių darbuotojų darbo užmokesčio dėl šio tiekimo apima aptariamų kuponų kainą ir visą su jais susijusį PVM.

(žr. 29–32, 35 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. liepos 29 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas – „Paslaugų teikimo už atlygą“ sąvoka – Kuponai, kuriuos bendrovė duoda savo darbuotojams kaip dalį darbo užmokesčio“

Byloje C-40/09

dėl *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (Jungtinė Karalystė) 2009 m. sausio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. sausio 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Astra Zeneca UK Ltd

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėja), E. Juhász, T. von Danwitz ir D. Šváby,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius N. Nanchev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. kovo 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Astra Zeneca UK Ltd*, atstovaujamos QC M. Conlon, ir baristerio D. Southern, ?galiot? solisitoriaus G. Salmond,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos H. Walker, padedamos QC N. Pleming,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir I. Bakopoulos bei V. Karra,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

susipažinęs su 2010 m. balandžio 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274) (toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 punkto, 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos b punkto ir 17 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Astra Zeneca UK Ltd* (toliau – *Astra Zeneca*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuriuo ši bendrovė buvo apmokestinta už kuponą, kaip dalies

darbo užmokes?io, tiekim? savo darbuotojams.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„[Prid?tin?s vert?s mokes?iu] apmokestinamas:

1. Preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dali? formuluot? tokia:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonomin? veikla apima visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio gamybos veikl? bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

5 Tos pa?ios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Preki? tiekimas – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

6 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Paslaug? teikimas – tai bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas, kaip apibr?žta 5 straipsnyje.“

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakcijoje, kaip išd?styta jos 28f straipsnyje, numatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], mok?tin? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas arba patieksimas prekes ir jam suteiktas arba suteiksimas prekes.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

8 Bendrov? *Astra Zeneca* vykdo veikl? farmacijos pramon?je.

9 Ši bendrov? si?lo savo darbuotojams, kurie n?ra PVM apmokestinami asmenys, darbo užmokes?io sistem?, kai mokamas fiksuotas metinis darbo užmokestis, vadinamas „naudos fondu“ (*Advantage Fund*, toliau – fondas), apimantis gryn?j? pinig? sum? ir tam tikrais atvejais iš anksto darbuotoj? pasirinktas privilegijas, laikantis nuostatos, kad už kiekvienos r?šies darbuotojo pasirinkt? privilegij? yra nustatytas išskaitymas iš tokio darbuotojo naudos fondo.

10 Kaip vien? iš ši? privilegij?, *Astra Zeneca* savo darbuotojams si?lo tam tikrose parduotuv?se naudotinus kuponus.

11 Ši? kupon? nominali vert? yra 10 GBP, ta?iau iš darbuotoj? fondo už juos išskai?iuojama

mažesn? suma (nuo 9,25 iki 9,55 GBP).

12 *Astra Zeneca* pild? savo PVM deklaracijas remdamasi tuo, kad netur?jo nurodyti s?skaitose fakt?rose pardavimo PVM už kupon? tiekim? savo darbuotojams ir netur?jo teis?s atskaityti pirkimo PVM, kur? sumok?jo pirkdama šiuos kuponus.

13 Ta?iau *Astra Zeneca* v?liau tvirtino, kad toki? kupon? ?sigijimo s?naudos buvo bendr? verslo išlaid? dalis, tod?l jai tur?jo b?ti suteikta teis? atskaityti pirkimo PVM ir ji netur?jo s?skaitose fakt?rose nurodyti pardavimo PVM už aptariam? kupon? tiekim? savo darbuotojams, nes jie nebuvo tiekiami už atlyg?.

14 Tod?l *Astra Zeneca* pateik? *Commissioners* prevencin? prašym? gr?žinti jos sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytus aptariamus kuponus.

15 Šiuo atžvilgiu *Commissioners* vis? pirma nusprend?, kad *Astra Zeneca* neturi teis?s atskaityti pirkimo PVM, kur? sumok?jo pirkdama šiuos kuponus, nes ji kupon? nenaudoja jokiuose apmokestinamuosiuose sandoriuose.

16 Antra, *Commissioners* nusprend?, kad alternatyviai *Astra Zeneca* turi teis? atskaityti pirkimo PVM, kur? sumok?jo pirkdama kuponus, ta?iau ji turi ?traukti ? apskait? PVM už ši? kupon? tiekim? savo darbuotojams, nes tokie kuponai tiekiami už atlyg?, kadangi išskaitoma iš darbuotojo naudos fondo, arba aptariamai kuponai darbuotojams suteikiami naudotis ne verslo tikslais. Pastaruoju atveju paslaug? tiekimo verte laikomos kupon? tiekimo s?naudos ir *Astra Zeneca* turi deklaruoti pardavimo PVM nuo šios sumos.

17 Tod?l *Commissioners* atsisak? patenkinti *Astra Zeneca* prašym? d?l gr?žinimo ir pri?m? sprendim? išieškoti mok?tin? pardavimo PVM, jei *Astra Zeneca* savo darbuotojams kuponus tiek? už atlyg?.

18 *Astra Zeneca* pateik? apeliacin? skund? d?l min?t? *Commissioners* sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme.

19 B?tent šiomis aplinkyb?mis *VAT and Duties Tribunal, Manchester* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar šios bylos aplinkyb?mis, kai darbuotojas pagal savo darbo sutarties s?lygas turi teis? pasirinkti dal? darbo užmokes?io atsiimti nominalios vert?s kuponais, Šeštosios <...> direktyvos <...> 2 straipsnio 1 punkt? reikia aiškinti taip, kad darbdavio darbuotojui perduotas kuponas yra paslaug? teikimas už atlyg??

2. Jeigu atsakymas ? 1 klausim? yra neigiamas, ar [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio 2 dalies b punkt? reikia aiškinti taip, kad pagal j? reikalaujama darbdavio darbuotojui pagal darbo sutart? perduot? kupon? laikyti paslaug? teikimu tuo atveju, jei kuponas skirtas darbuotojo privatiems poreikiams?

3. Jeigu kupono perdavimas n?ra nei paslaug? teikimas už atlyg? [Šeštosios direktyvos] 2 straipsnio 1 punkto prasme, nei turi b?ti laikomas paslaug? teikimu pagal [šios direktyvos] 6 straipsnio 2 dalies b punkt?, ar [šios direktyvos] 17 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad pagal j? leidžiama darbdaviui susigr?žinti [PVM], kur? jis sumok?jo pirkdamas ir perduodamas kupon? darbuotojui pagal darbo sutart?, tuo atveju, jei kuponas skirtas darbuotojo privatiems poreikiams?“

D?l prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

- 20 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą turi b?ti aiškinamas taip, kad kupon?, kuriuos bendrov? duoda savo darbuotojams kaip dal? darbo užmokes?io, tiekimas yra paslaug? teikimas už atlyg?.
- 21 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Šeštojoje direktyvoje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, b?tent jos 2 straipsnyje, susijusiame su apmokestinamaisiais sandoriais, be prekų importo, numatant prekių tiekim? ir paslaug? tekim? už atlyg? šalies teritorijoje, o jos 4 straipsnio 1 dalyje „apmokestinamasis asmuo“ apibr?žiamas kaip bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas ekonomin? veikl?, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas (žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 6 punkt?; 2000 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*, C?260/98, Rink. p. I?6537, 24 punkt? ir 2009 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?154/08, Rink. p. I?0000, 87 punkt?).
- 22 Ekonomin?s veiklos s?voka apibr?žta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje ir apima visoki? gamintoj?, prekyautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, (žr. min?t? sprendim? *Komisija prieš Nyderlandus* 7 punkt?; *Komisija prieš Graikij?* 25 punkt? ir *Komisija prieš Ispanij?* 88 punkt?).
- 23 Ši? apibr?ž?i? analiz? parodo ekonomin?s veiklos s?vokos taikymo srities apimt? ir jos objektyv? pob?d? ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant ? jos tikslus bei rezultatus (žr. min?t? sprendim? *Komisija prieš Nyderlandus* 8 punkt?; *Komisija prieš Graikij?* 26 punkt? ir *Komisija prieš Ispanij?* 89 punkt?).
- 24 Atsižvelgiant ? PVM taikymo srities apimt?, reikia konstatuoti, kad tokia bendrov? kaip *Astra Zeneca*, tiekdamą kuponus savo darbuotojams mainais už tai, kad jie atsisako dalies savo darbo užmokes?io grynaisiais pinigais, vykdo ekonomin? veikl? Šeštosios direktyvos prasme.
- 25 Už pagrindin?je byloje nagrin?jamus kuponus juos gaunantys darbuotojai gali pirkti prek? ar paslaug? tam tikrose parduotuv?se, taigi, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 31 punkte, šiais kuponais jiems suteikiama b?sima ir objekto atžvilgiu neapibr?žta teis? ? prekes arba paslaugas.
- 26 Tod?I kadangi tokiais kuponais iš karto neperduodama teis? disponuoti turtu, j? tiekimas PVM tikslais yra ne „prek?s tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, bet „paslaug? teikimas“ šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme, nes, remiantis 6 straipsnio 1 dalimi, bet koks sandoris, kuris n?ra prek?s tiekimas min?to 5 straipsnio prasme, laikomas paslaug? teikimu.
- 27 Sprendžiant, ar paslaugos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, teikiamos už atlyg?, reikia priminti, kad remiantis nusistov?jusia teismo praktika galima manyti, jog „paslaugos teikiamos už atlyg?“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rink. p. 1443, 12 punkt?; 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C?258/95, Rink. p. I?5577, 12 punkt?; min?to Sprendimo *Komisija prieš Graikij?* 29 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 92 punkt?).
- 28 Iš nusistov?jusios teismo praktikos taip pat matyti, kad už atlyg? tiekiam? prekų ar teikiam? paslaug? apmokestinam?j? vert? sudaro apmokestinamojo asmens už jas gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikr?j? gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Be

to, šis atlygis turi būti išreikštas pinigais (žr. minėto Sprendimo *Fillibeck* 13 ir 14 punktus bei nurodytą teismo praktiką).

29 Kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinjamu sandoriu, reikia konstatuoti, kad tarp *Astra Zeneca* savo darbuotojams tiekiamų aptariamų kuponų ir dalies darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, kurio jie turi atsisakyti mainais už tokį tiekimą, yra tiesioginis ryšys.

30 Iš tiesų, užuot gavę visą darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, tokius kuponus nusprendę gauti *Astra Zeneca* darbuotojai turi atsisakyti dalies šio darbo užmokesčio mainais už tokius kuponus, ir dėl šio sandorio nustatytas specialus išskaitymas iš taip pasirinkusių darbuotojų fondo.

31 Be to, negali kilti abejonių, kad *Astra Zeneca* faktiškai gauna atlygą už aptariamų kuponų tiekimą ir kad šis atlygis išreikštas pinigais, nes atitinka jos darbuotojų darbo užmokesčio grynaisiais pinigais dalį.

32 Be to, kaip buvo nurodyta per posėdį, PVM už šiuos kuponų tiekimą moka galutinis prekės ir (arba) paslaugų, kurias galima įsigyti už tokius kuponus, vartotojas, t. y. kuponus gaunantys *Astra Zeneca* darbuotojai, nes išskaitymas iš šių darbuotojų darbo užmokesčio dėl šio tiekimo apima aptariamų kuponų kainą ir visą su jais susijusį PVM.

33 Todėl, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 45 punkte, jei darbuotojas nori naudoti tokius kuponus, jis paprasčiausia turi pateikti juos, kuriuos trauktas PVM, atitinkamam pardavėjui arba paslaugų teikėjui ir gauti už juos pasirinktą prekę arba paslaugą, laikantis nuostatos, kad ši prekė ar paslauga kainą, skaitant PVM, šis darbuotojas sumokėjo tuo metu, kai nusprendę gauti aptariamus kuponus mainais už tai, kad atsisako dalies savo darbo užmokesčio ir kad toks pardavėjas arba paslaugų teikėjas mokesčių institucijoms sumokės PVM už tokias prekes ar paslaugas tik tuomet, kai toks darbuotojas pasinaudos šiais kuponais.

34 Tokiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinjamas sandoris yra paslaugų teikimas už atlygą. Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme.

35 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą turi būti aiškinamas taip, kad kupono, kurį bendrovė įsigijo už kainą, apimančią PVM, tiekimas savo darbuotojams mainais už tai, kad jie atsisako dalies savo darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, yra paslaugų teikimas už atlygą šios nuostatos prasme.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

36 Atsižvelgiant į pirmojo klausimo atsakymą, antrąjį ir trečiąjį klausimus atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 2 straipsnio 1 punktą turi būti aiškinamas taip, kad kupono, kurį bendrovė įsigijo už kainą, apimančią pridėtinės vertės mokestį, tiekimas savo darbuotojams mainais už tai, kad jie atsisako dalies savo darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, yra paslaugų teikimas už atlygą šios nuostatos prasme.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.