

Lieta C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(VAT and Duties Tribunal, Manchester, līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 2. panta 1. punkts – Jādziens “pakalpojumu sniegšana pret atlīdzību” – Mazumtirdzniecības kuponi, ko sabiedrība izsniedz saviem darbiniekiem, lai segtu viņu atalgojuma daļu

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojumu sniegšana pret atlīdzību

(Padomes Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkts)

Direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas ir grozīta ar Direktīvu 95/7, 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrības mazumtirdzniecības kupona, kurš ir iegādāts par cenu, kas ietver pievienotās vērtības nodokli, izsniegšana saviem darbiniekiem, tiem atsakoties no sava atalgojuma daļas skaidrā naudā, ir pakalpojumu sniegšana pret atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

Precīzāk, pastāv tieša saikne starp šo mazumtirdzniecības kuponu izsniegšanu darbiniekiem, un atalgojuma daļu skaidrā naudā, no kuras darbiniekiem jāatsakās, ja tie vēlas, lai saņemtu visu algu skaidrā naudā, darbiniekiem, kas ir izvēlējušies saņemt šādus kuponus, ir jāatsakās no sava atalgojuma daļas apmaiņā pret šiem kuponiem, šo darījumu atspoguļojot kā vienu atvilkumu no to darbinieku fonda, kuri ir izdarījuši šādu izvēli. Turklāt darba devējs patiešām saņem atlīdzību naudas izteiksmē par šo mazumtirdzniecības kuponu izsniegšanu, jo tie atbilst tās darbinieku atalgojuma daļai skaidrā naudā. Turklāt pievienotās vērtības nodokli par šo kuponu izsniegšanu maksā darbinieki, kuri tos saņem, jo atvilkums no darbinieku atalgojuma par šo pakalpojumu sniegšanu ietver minēto kuponu cenu, kā arī visu ar to saistīto pievienotās vērtības nodokli.

(sal. ar 29.–32. un 35. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 29. jūlijā (*)

Sest? PVN direkt?va – 2. panta 1. punkts – J?dziens “pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu” – Mazumtirdzniec?bas kuponi, ko sabiedr?ba izsniedz saviem darbiniekiem, lai segtu vi?u atalgojuma da?u

Lieta C?40/09

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (Apvienot? Karaliste) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 16. janv?r? un kas Ties? re?istr?ts 2009. gada 29. janv?r?, tiesved?b?

Astra Zeneca UK Ltd

pret

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juh?ss [*E. Juhász*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?rs N. Nan?evs [*N.anchev*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 11. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Astra Zeneca UK Ltd* v?rd? – M. Konlons [*M. Conlon*], QC, un D. Sauzerns [*D. Southern*], *barrister*, kurus pilnvarojs Dž. Salmonds [*G. Salmond*], *solicitor*,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – H. Volkere [*H. Walker*], p?rst?ve, kurai pal?dz N. Plemings [*N. Fleming*], QC,

– Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis [*K. Georgiadis*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], k? ar? V. Karra [*V. Karra*], p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya?l*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2010. gada 22. apr??a tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 2. panta 1. punktu, 6. panta 2. punkta pirm?s da?as b) apakšpunktu un 17. panta 2. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Astra Zeneca UK Ltd* (turpmāk tekstā – “*Astra Zeneca*”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) jautājums par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kurš tika uzlikts šai sabiedrībai par mazumtirdzniecības kuponu izsniegšanu tās darbiniekiem, lai segtu šo darbinieku atalgojuma daļu.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktivas 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atļauzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas.”

4 Šīs direktivas 4. panta 1. un 2. punkts ir izteikti šādā redakcijā:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Šīs pašas direktivas 5. panta 1. punkts ir noteikts:

“Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

6 Šīs direktivas 6. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.”

7 Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, ir paredzēts:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts [valsts iekšienē] par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

8 *Astra Zeneca* ir sabiedrība, kas darbojas farmācijas nozarē.

9 Šī sabiedrība piedāvā saviem darbiniekiem, kas nav PVN maksātāji, atalgojuma sistēmu, no kuras vienu daļu veido ikgadējā fiksēta summa – saukta par paketi “Priekšrocība” (“*Advantage Fund*”, turpmāk tekstā – “*Priekšrocības fonds*”) –, kurā ir ietverts maksājums skaidrā naudā un, vajadzības gadījumā, darbinieku iepriekš izvēlēto priekšrocības, ņemot vērā, ka katrā darbinieka izvēlēto priekšrocība ir pamatā īpašam ieturjumam no šīs darbinieka atalgojuma.

10 K? vienu no š?d?m priekšroc?b?m *Astra Zeneca* pied?v? saviem darbiniekiem mazumtirdzniec?bas kuponus, kas ir der?gi konkr?tos veikalos.

11 Šo kuponu nomin?lv?rt?ba ir GBP 10, bet par tiem no darbinieku atalgojuma tiek ietur?ta maz?ka summa (no GBP 9,25 l?dz GBP 9,55).

12 *Astra Zeneca* iesniedza PVN deklar?cijas, pamatojoties uz to, ka tai nav j?apr??ina PVN par mazumtirdzniec?bas kuponu izsniegšanu darbiniekiem un ka t? nedr?kst k? priekšnodokli atskait?t to PVN, ko t? ir samaks?jusi, ieg?d?joties šos kuponus.

13 Tom?r *Astra Zeneca* v?l?k apgalvoja, ka tai ir j?b?t ties?b?m atskait?t PVN, ko t? samaks?ja priekšnodokl?, ieg?d?joties kuponus, jo kuponu izmaksas ir uz??m?jdarb?bas izmaksas, un tai nav j?apr??ina PVN par kuponu izsniegšanu darbiniekiem, pamatojoties uz to, ka kuponi darbiniekiem netiek izsniegti pret atl?dz?bu.

14 L?dz ar to *Astra Zeneca* k? nodrošin?jumu ir pras?jusi *Commissionners* atmaks?t, ieg?d?joties šos kuponus, priekšnodokl? samaks?to PVN.

15 Šaj? sakar? *Commissionners*, pirmk?rt, nol?ma, ka *Astra Zeneca* nav ties?bu atskait?t PVN, ko t? samaks?jusi k? priekšnodokli, ieg?d?joties kuponus, jo t? šos kuponus neizmanto ar nodokli apliekamos dar?jumos.

16 Otrk?rt, *Commissionners* nol?ma, ka alternat?vi *Astra Zeneca* ir ties?bas atskait?t PVN, ko t? samaks?jusi k? priekšnodokli, ieg?d?joties kuponus, bet tai ir j?apr??ina PVN par kuponu izsniegšanu darbiniekiem, pamatojoties uz to, ka, vai nu kupons tiek izsniegts pret samaksu, jo tiek veikts atvilkums no darbinieka Priekšroc?bas fonda, vai ar? darbinieks t? r?c?b? esošo kuponu var izmantot m?r?iem, kas nav š? uz??muma m?r?i. P?d?j? gad?jum? par atbilstošo pakalpojuma v?rt?bu ir j?uzskata kuponu izsniegšanas izmaksas, un *Astra Zeneca* ir j?apr??ina par šo summu maks?jamais PVN.

17 L?dz ar to *Commissionners* noraid?ja *Astra Zeneca* atmaks?šanas l?gumu un k? nodrošin?jumu apr??in?ja maks?jamo PVN, lai to atg?tu gad?jum?, ja *Astra Zeneca* izsniedz kuponus saviem darbiniekiem pret atl?dz?bu.

18 *Astra Zeneca* c?la pras?bu pret min?tajiem *Commissionners* l?mumiem iesniedz?jties?.

19 Š?dos apst?k?os *VAT and Duties Tribunal, Manchester* [PVN un nodok?u tiesa, Man?estera] nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai izskat?m?s lietas apst?k?os, kur darbiniekam saska?? ar vi?a darba l?guma noteikumiem ir ties?bas izv?l?ties sa?emt da?u no atalgojuma nomin?l?s v?rt?bas kuponu veid?, Sest?s Direkt?vas [...] 2. panta 1. punkts [...] ir j?interpret? t?d?j?di, ka darba dev?ja kupona izsniegšana darbiniekam uzskat?ma par pakalpojuma sniegšanu pret atl?dz?bu?

2) Gad?jum?, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir noraidoša, vai [Sest?s direkt?vas] 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas, ka darba dev?js izsniedz darbiniekam kuponu saska?? ar darba l?guma noteikumiem, ir j?uzskata par pakalpojuma sniegšanu, ja kupons tiks izmantots darbinieka priv?taj?m vajadz?b?m?

3) Ja kupona izsniegšana nav ne pakalpojuma sniegšana pret atl?dz?bu [Sest?s direkt?vas] 2. panta 1. punkta izpratn?, ne ar? uzskat?ma par pakalpojuma sniegšanu saska?? ar [š?s direkt?vas] 6. panta 2. punkta b) apakšpunktu, vai [š?s pašas direkt?vas] 17. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar to darba dev?js dr?kst atg?t [PVN], ko tas samaks?jis,

ieg?d?joties uz izsniedzot darbiniekam kuponu saska?? ar darba l?gumu, ja kupons tiks izmantots darbinieka priv?taj?m vajadz?b?m?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

20 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka sabiedr?bas mazumtirdzniec?bas kupona izsniegšana t?s darbiniekiem, lai segtu to atalgojuma da?u, ir pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu.

21 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka Sest? direkt?va paredz PVN ?oti plašu piem?rošanas jomu, t?s 2. pant? attiec?b? uz ar nodokli apliekamiem dar?jumiem l?dz ar pre?u importu minot ar? pre?u p?rdošanu un pakalpojumu sniegšanu valsts iekšien? pret atl?dz?bu un t?s 4. panta 1. punkt? “nodok?a maks?t?js” ir defin?jot k? visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta (skat. 1987. gada 26. marta spriedumu liet? 235/85 Komisija/N?derlande, *Recueil*, 1471. lpp., 6. punkts; 2000. gada 12. septembra spriedumu liet? C?260/98 Komisija/Grie?ija, *Recueil*, l?6537. lpp., 24. punkts, un 2009. gada 12. novembra spriedumu liet? C?154/08 Komisija/Sp?nija, Kr?jums, l?0000. lpp., 87. punkts).

22 Saimniecisk?s darb?bas j?dziens ir defin?ts Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkt? k? t?ds, kas aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s Komisija/N?derlande, 7. punkts; Komisija/Grie?ija, 25. punkts, un Komisija/Sp?nija, 88. punkts).

23 Šo defin?ciju anal?ze atkl?j saimniecisk?s darb?bas j?dziena piem?rošanas jomu un t? objekt?vo raksturu t?d? noz?m?, ka pati darb?ba tiek apl?kota atseviš?i, neatkar?gi no t?s m?r?riem vai rezult?tiem (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s Komisija/N?derlande, 8. punkts; Komisija/Grie?ija, 26. punkts, un Komisija/Sp?nija, 89. punkts).

24 ?emot v?r? PVN plašo piem?rošanas jomu, j?konstat?, ka t?da sabiedr?ba k? *Astra Zeneca*, izsniedzot saviem darbiniekiem mazumtirdzniec?bas kuponus, par ko tie atsak?s no savas atalgojuma da?as, kas ir izteikta skaidr? naud?, veic saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas izpratn?.

25 Pamata liet? apl?kotie mazumtirdzniec?bas kuponi ?auj darbiniekiem, kas tos sa?em, ieg?d?ties precī vai sa?emt pakalpojumu noteiktos veikalos t?d? veid?, – k? nor?d?ja ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 31. punkt? – ka šie kuponi ir n?kotnes ties?bu (kuru objekts v?l nav identific?jams) attiec?b? uz prec?m un/vai pakalpojumiem nodošana.

26 L?dz ar to, tikt?l, cikt?l šie kuponi uzreiz nenodod personas r?c?b? precī, to izsniegšana saist?b? ar PVN nav “preces pieg?de” Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkta izpratn?, bet t? ir “pakalpojuma sniegšana” š?s direkt?vas 6. panta 1. punkta noz?m?, jo atbilstoši šai p?d?jai normai jebkurš dar?jums, kas nav preces pieg?de vai pakalpojuma sniegšana min?t? 5. panta izpratn?, ir uzskat?ms par pakalpojumu sniegšanu.

27 Attiec?b? uz to, vai t?da pakalpojumu sniegšana, k?da tiek apl?kota pamata liet?, tiek veikta pret atl?dz?bu, j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru j?dziens “pakalpojuma sniegšana pret atl?dz?bu” Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? noz?m?, ka past?v tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu (skat. 1988. gada 8. marta spriedumu liet? 102/86 *Apple and Pear Development Council*, *Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts; 1997. gada 16. oktobra spriedumu liet? C?258/95 *Fillibeck*, *Recueil*, l?5577. lpp., 12. punkts, un iepriekš min?tos

spriedumus liet?š Komisija/Grie?ija, 29. punkts, un Komisija/Sp?nija, 92. punkts).

28 T?pat atbilstoši past?v?gajai judikat?rai nodok?u par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu b?zi veido šaj? sakar? faktiski sa?emt? atl?dz?ba. Šai atl?dz?bai ir subjekt?va v?rt?ba, proti, t? ir faktiski iekas?t? maksa, nevis maksa, ko apr??ina saska?? ar objekt?viem krit?rijiem. Turkl?t šai atl?dz?bai b?tu j?b?t izteiktai naudas izteiksm? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Fillibeck*, 13. un 14. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

29 Run?jot par dar?jumu pamata liet?, j?konstat?, ka past?v tieša saikne starp šiem mazumtirdzniec?bas kuponiem, ko *Astra Zeneca* izsniedza saviem darbiniekiem, un atalgojuma da?u, no kuras darbiniekiem j?atsak?s un kura veido atl?dz?bu par šo pakalpojuma sniegšanu.

30 T? viet?, lai sa?emtu visu algu skaidr? naud?, *Astra Zeneca* darbiniekiem, kas ir izv?l?jušies sa?emt š?dus kuponus, ir j?atsak?s no sava atalgojuma da?as apmai?? pret šiem kuponiem, šo dar?jumu atspogu?ojot k? ?pašu atvilkumu no to darbinieku Priekšroc?bas fonda, kuri ir izdar?juši š?du izv?li.

31 Turkl?t nav apšaub?mi, ka *Astra Zeneca* patieš?m sa?em faktisku atl?dz?bu par šo mazumtirdzniec?bas kuponu izsniegšanu un ka š? atl?dz?ba ir izteikta naud?, jo t? atbilst t?s darbinieku atalgojuma da?ai.

32 Turkl?t, k? tas tika izkl?st?ts tiesas s?d?, PVN par šo kuponu izsniegšanu maks? pre?u un/vai pakalpojumu, kurus var ieg?d?ties par šiem kuponiem, gal?jais pat?r?t?js, proti, *Astra Zeneca* darbinieki, kuri tos sa?em, jo atvilkums no darbinieku atalgojuma par š? pakalpojumu sniegšanu ietver min?to kuponu cenu, k? ar? visu ar to saist?to PVN.

33 L?dz ar to, k? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 45. punkt?, ja darbinieks v?las izmantot š?dus kuponus, kuri ietver PVN, vi?am tie tikai ir j?iesniedz attiec?gajam p?rdev?jam vai pakalpojumu sniedz?jam, lai apmai?? pret tiem sa?emtu sevis izv?l?t?s preces vai pakalpojumus, ?emot v?r?, ka šo pre?u vai pakalpojumu cenas, ieskaitot PVN, šis darbinieks samaks?ja br?d?, kad vi?š izv?l?jis sa?emt šos mazumtirdzniec?bas kuponus, par to atsakoties no sava atalgojuma da?as, un ka tikai br?d?, kas darbinieks šos kuponus izmanto, šis p?rdev?js vai pakalpojumu sniedz?js valsts kas? p?rskait?s PVN saist?b? ar š?m prec?m vai pakalpojumiem.

34 Šajos apst?k?os pamata liet? apl?kojam? darb?ba ir pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?.

35 L?dz ar to uz pirmo jaut?jumu j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka sabiedr?bas mazumtirdzniec?bas kupona, kurš ir ieg?d?ts par cenu, kas ietver PVN, izsniegšana t?s darbiniekiem, tiem atsakoties no sava atalgojuma da?as, ir pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu š?s normas izpratn?.

Par otro un trešo jaut?jumu

36 ?emot v?r? atbildi, kas sniegta uz pirmo jaut?jumu, uz iesniedz?jtiesas uzdoto otro un trešo jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

37 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kas ir groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, 2. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka sabiedr?bas mazumtirdzniec?bas kupona, kurš ir ieg?d?ts par cenu, kas ietver pievienot?s v?rt?bas nodokli, izsniegšana t?s darbiniekiem, tiem atsakoties no sava atalgojuma da?as, ir pakalpojumu sniegšana pret atl?dz?bu š?s normas izpratn?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.