

Sprawa C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez VAT and Duties Tribunal, Manchester)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1 – Pojęcie „świadczanie usług dokonywane odpłatnie” – Bony towarowe wydawane przez spółkę swym pracownikom w ramach wynagrodzenia

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Czynności podlegające opodatkowaniu – Odpłatne świadczanie usług

(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 pkt 1)

Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 95/7, musi być interpretowany w ten sposób, że przekazanie bonów towarowych przez spółkę, która nabyła je za cenę obejmującą podatek od wartości dodanej, swym pracownikom w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia w gotówce, stanowi odpłatne świadczanie usług w rozumieniu tego przepisu.

Istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem wspomnianych bonów pracownikom a częściowym ich wynagrodzenia w gotówce, z której muszą zrezygnować w zamian za przekazanie im owych bonów ponieważ, zamiast pobrać całość wynagrodzenia w gotówce, pracownicy, którzy zdecydowali się otrzymać wspomniane bony, muszą w zamian za nie zrezygnować z części wynagrodzenia, przy czym czynność ta skutkuje odpowiednim odliczeniem z funduszu tych pracowników. Ponadto pracodawca rzeczywiście otrzymuje świadczenie wzajemne za przekazanie bonów towarowych, wyrażone w pieniądzu, gdyż odpowiada ono częściowi wynagrodzenia gotówkowego jego pracowników. Ponadto ciżar podatku od wartości dodanej dotyczącego przekazania bonów ponoszony jest przez otrzymujących je pracowników, gdyż wynikające z przekazania bonów odliczenie z wynagrodzenia pracowników obejmuje cenę bonów oraz całość związanego z nimi podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 29-32, 35; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 29 lipca 2010 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1 – Pojęcie „świadczanie usług dokonywane odpłatnie” – Bony towarowe wydawane przez spółkę swym pracownikom w ramach wynagrodzenia

W sprawie C-40/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, Manchester (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 16 stycznia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 stycznia 2009 r., w postępowaniu

Astra Zeneca UK Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász, T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: N. Nanchev, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 marca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Astra Zeneca UK Ltd, przez M. Conlona, QC, oraz D. Southerna, barrister, upoważnionych przez G. Salmonda, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez H. Walker, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez N. Pleminga, QC,
- w imieniu rządu greckiego, przez K. Georgiadisa i I. Bakopoulou oraz przez V. Karra, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej, przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 kwietnia 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1, art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. b) oraz art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków

obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Astra Zeneca UK Ltd (zwaną dalej „Astra Zeneca”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanym dalej „Commissioners”) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), którym spółka ta została opodatkowana z tytułu wydawania swym pracownikom bonów towarowych w ramach ich wynagrodzenia.

Ramy prawne

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] usług ?wiadczone [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dzia?aj?cego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy mają następujące brzmienie:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy te? rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób ?wiadczy?cych usług w ?czynie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem sta?ego osi?gania zysku]”.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzenia dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

6 Artykuł 6 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Termin »?wiadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

7 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f przewiduje:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [s?u?? wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłaci?:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT], które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8 Astra Zeneca jest spółką działającą w branży farmaceutycznej.

9 Spółka ta oferuje swoim pracownikom, niebędącymi podatnikami podatku VAT, pakiet wynagrodzenia w postaci stałego wynagrodzenia rocznego, określonego jako „Advantage Fund” („fundusz korzyści”, zwany dalej „funduszem”), obejmujący kwotę pieniędzy oraz, ewentualnie, świadczenia wybrane wcześniej przez pracowników, przy czym każde świadczenie wybrane przez danego pracownika wiążące się z określonym odliczeniem z jego funduszu.

10 W ramach powyższych świadczeń Astra Zeneca oferuje swoim pracownikom bonny towarowe, które mogą być wykorzystane w określonych sklepach.

11 Bonny te mają wartość nominalną 10 GBP, lecz z funduszu pracowników odliczana jest mniejsza kwota (pomiędzy 9,25 GBP a 9,55 GBP).

12 Astra Zeneca wypełniała deklaracje VAT wychodząc z założenia, że nie była zobowiązana do fakturowania należnego podatku VAT z tytułu wydawania swoim pracownikom bonów towarowych i że nie miała uprawnienia do odliczania naliczonego podatku VAT, który zapłaciła przy nabyciu tych bonów.

13 Jednakże Astra Zeneca stwierdziła później, że koszt nabycia powyższych bonów stanowi część ogólnych kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, a zatem powinna mieć ona prawo do odliczania podatku VAT związanego z tym nabyciem, bez obowiązku fakturowania należnego podatku VAT z tytułu wydawania bonów pracownikom, ponieważ wydawanie bonów nie było dokonywane odpłatnie.

14 W konsekwencji Astra Zeneca tytułem zabezpieczenia wniosła do Commissioners o zwrot naliczonego podatku VAT zapłaconego przy nabyciu spornych bonów towarowych.

15 Wobec powyższego Commissioners zdecydował, po pierwsze, że Astra Zeneca nie jest uprawniona do odliczenia naliczonego podatku VAT, zapłaconego przy nabyciu powyższych bonów, ponieważ bonny te nie zostały przez Astra Zeneca wykorzystane dla celów jakichkolwiek czynności podlegających opodatkowaniu.

16 Po drugie, Commissioners zdecydował, że ewentualnie Astra Zeneca może odliczyć naliczony podatek VAT, zapłacony przy nabyciu bonów towarowych, lecz ma obowiązek rozliczyć się z podatku VAT związanego z wydawaniem tych bonów swoim pracownikom, bądź to ponieważ powyższe bonny są wydawane odpłatnie, jako że następuje odpowiednie odliczenie z funduszy pracowników, bądź to ponieważ sporne bonny są wydawane pracownikom dla celów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W tym ostatnim przypadku, biorąc pod uwagę, że wartość świadczenia usług odpowiada kosztowi wydania bonów towarowych, Astra Zeneca jest zobowiązana do zadeklarowania należnego podatku VAT od tej kwoty.

17 W konsekwencji Commissioners nie uwzględnił złożonego przez Astra Zeneca wniosku o zwrot podatku i wydał decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego w celu zabezpieczenia zapłaty należnego podatku VAT w wypadku, gdyby okazało się, iż bonny towarowe wydawane są przez Astra Zeneca swoim pracownikom odpłatnie.

18 Astra Zeneca wniosła skargę na powyższe decyzje Commissioners do sądu krajowego.

19 W tej sytuacji VAT and Duties Tribunal, Manchester, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w okolicznościach niniejszej sprawy, gdy pracownik, zgodnie z umową o pracę, ma prawo wybrać otrzymanie części wynagrodzenia w formie bonu o określonej wartości nominalnej, art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że przekazanie tego bonu

pracownikowi przez pracodawcę stanowi odpłatne świadczenie usług?

2) W wypadku udzielenia przeczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy art. 6 ust. 2 lit. b) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że przekazanie bonu pracownikowi przez pracodawcę na podstawie umowy o pracę należy traktować jako świadczenie usług, w sytuacji gdy bon ten ma być wykorzystany przez pracownika do celów prywatnych?

3) Jeżeli przekazanie bonu nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 [szóstej dyrektywy] ani nie należy go traktować jako świadczenia usług w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. b) [tej dyrektywy], to czy [jej] art. 17 ust. 2 należy interpretować w ten sposób, że pracodawca ma prawo do zwrotu podatku VAT naliczonego przy nabyciu i przekazaniu bonu pracownikowi zgodnie z umową o pracę, w sytuacji gdy bon ten ma być wykorzystany przez pracownika do celów prywatnych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Zwracając się z pierwszym pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przekazanie przez spółkę bonów towarowych swoim pracownikom w ramach wynagrodzenia stanowi odpłatne świadczenie usług.

21 W tym zakresie należy przypomnieć, że szósta dyrektywa wyznacza bardzo szeroki zakres zastosowania podatku VAT, obejmując art. 2, dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu, obok przywozu towarów, dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju, oraz definiując w art. 4 ust. 1 „podatnika” jako każdą osobę, która wykonuje samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalności gospodarczej, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności (zob. wyroki: z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. 1471, pkt 6; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-260/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-6537, pkt 24, oraz z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-154/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-187*, pkt 87).

22 Działalność gospodarcza zdefiniowana jest w art. 4 ust. 1 jako obejmująca wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi (zob. ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 7; Komisja przeciwko Grecji, pkt 25, oraz Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 88).

23 Analiza tych definicji ukazuje, że pojęcie działalności gospodarczej ma szeroki zakres i obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów (ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 8; Komisja przeciwko Grecji, pkt 26, oraz Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 89).

24 Biorąc pod uwagę zakres zastosowania podatku VAT, należy stwierdzić, że spółka taka jak Astra Zeneca, w zakresie, w którym przekazuje swoim pracownikom bony towarowe w zamian za rezygnację przez nich części wynagrodzenia w gotówce, wykonuje działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy.

25 Bony towarowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym umożliwiają otrzymującym je pracownikom nabywanie towarów lub usług w określonych przedsięwzięciach, a zatem, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 31 swej opinii, bony te przyznają pracownikom przyszłe i nieokreślone co do przedmiotu prawo do towarów lub usług.

26 W konsekwencji, w zakresie, w jakim powyższe bony nie przenoszą od razu prawa do

rozporządzenia towarami, przekazanie ich nie stanowi, dla celów podatku VAT, „dostawy towaru” w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, lecz „wiadczenie usług” w rozumieniu art. 6 ust. 1 tej dyrektywy, gdy na mocy tego ostatniego przepisu każda czynność niestanowiąca dostawy towaru w rozumieniu przywołanego art. 5, jest uważana za „wiadczenie usług”.

27 Jeżeli chodzi o określenie, czy „wiadczenie usług”, takie jak bądźce przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, dokonywane jest odpłatnie, to należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „wiadczenia usług dokonywanego odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy „wiadczeniem usług” a otrzymanym „wiadczeniem wzajemnym” (zob. wyroki: z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 12; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 12; ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Grecji, pkt 29 i Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 92).

28 Również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, podstawą opodatkowania dostawy towarów lub „wiadczenia usług” jest „wiadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu. Owo „wiadczenie wzajemne” jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych. Ponadto, wspomniane „wiadczenie wzajemne” musi być wyrażalne w pieniądzu (zob. ww. wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Należy stwierdzić, że w przypadku czynności bądźcej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym istnieje bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem spornych bonów towarowych przez Astra Zeneca swym pracownikom a ich wynagrodzenia w gotówce, z której muszą zrezygnować w zamian za przekazanie im owych bonów.

30 Zamiast bowiem pobrać całość wynagrodzenia w gotówce, pracownicy Astra Zeneca, którzy zdecydowali się otrzymać wspomniane bonony, muszą w zamian za nie zrezygnować z części wynagrodzenia, przy czym czynność ta skutkuje odpowiednim odliczeniem z funduszu tych pracowników.

31 Ponadto nie budzi wątpliwości, że Astra Zeneca rzeczywiście otrzymuje „wiadczenie wzajemne” za przekazanie omawianych bonów towarowych i że to „wiadczenie wzajemne” jest wyrażone w pieniądzu, gdyż odpowiada części wynagrodzenia gotówkowego jej pracowników.

32 Co więcej, jak to zostało przedstawione na rozprawie, ciżar podatku VAT dotyczącego przekazania bonów ponoszony jest przez kożowego konsumenta towarów lub usług, które mogłyby być nabyte za te bonony, to znaczy przez otrzymujących je pracowników Astra Zeneca, gdyż wynikające z przekazania bonów odliczenie z wynagrodzenia pracowników obejmuje cenę bonów oraz całość zwiżanego z nimi podatku VAT.

33 Zatem, jak to podnosi rzecznik generalny w pkt 45 swej opinii, jeżeli pracownik pragnie wykorzystać bonony towarowe, to przekazuje po prostu otrzymane bonony – które zawierają podatek VAT – sprzedawcy lub usługodawcy, w celu uzyskania w zamian wybranych przez siebie towarów lub usług; przy czym cena owych towarów lub usług, wraz z podatkiem VAT, zostaje zapłacona przez pracownika w chwili, gdy zdecydował się na otrzymanie bonów towarowych w zamian za rezygnację z części swego wynagrodzenia, a sprzedawca lub usługodawca zapłaci na rzecz organów podatkowych podatek VAT od wspomnianych towarów lub usług dopiero w chwili wykorzystania bonów przez pracownika.

34 W tych okolicznościach czynność bądźca przedmiotem sporu przed sądem krajowym jest „wiadczeniem usług” dokonywanym odpłatnie w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

35 W konsekwencji na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy musi być interpretowany w ten sposób, że przekazanie bonów towarowych przez spółkę, która nabyła je za cenę obejmującą podatek VAT, swym pracownikom w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia w gotówce, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

36 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatki od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., musi być interpretowany w ten sposób, że przekazanie bonów towarowych przez spółkę, która nabyła je za cenę obejmującą podatek od wartości dodanej, swym pracownikom w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia w gotówce, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.