OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PAOLA MENGOZZIEGO przedstawiona w dniu 22 kwietnia 2010 r. [1]

1. Wspólny system podatku VAT, który jest zasadniczo dosyć prosty, może w praktyce stwarzać skomplikowane sytuacje, o czym dobrze wiedzą osoby zmuszone się nim zajmować. Niniejsza sprawa stanowi tego przykład.

2. Sąd do spraw podatkowych Zjednoczonego Królestwa zwrócił się do Trybunału z trzema pytaniami dotyczącymi prawidłowej kwalifikacji z punktu widzenia podatku VAT sytuacji, w której pracodawca daje swym pracownikom możliwość otrzymania części wynagrodzenia nie w pieniądzu, lecz w bonach towarowych nadających się do wykorzystania u sprzedawców detalicznych.

I — Ramy prawne

A — *Prawo Unii*

3. Pytania prejudycjalne zostały zadane przez sąd krajowy ze wskazaniem na szóstą dyrektywę VAT [2]. Mogą być one jednak zadane również z powołaniem się na odpowiednie przepisy nowszej dyrektywy 2006/112 [3], którą wskazał sam sąd krajowy.

4. Artykuł 2 szóstej dyrektywy [4] stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[…]”.

1 — Język oryginału: włoski.

2 — Szósta dyrektywa 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).

3 — Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

4 — Odpowiadający art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112/WE.

5. Artykuł 5, zatytułowany „Dostawa towarów", ma następujące brzmienie:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[…]".

6. Artykuł 6, zatytułowany „Świadczenie usług" [5], stanowi:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[…]

2. Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością.

[…]".

7. Artykuł 17 tej samej dyrektywy [6], zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń", brzmi następująco:

„[…]

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[…]".

5 — Odpowiadający art. 26 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

6 — Odpowiadający art. 168 dyrektywy 2006/112/WE.

B — *Uregulowania krajowe*

8. Sąd krajowy nie podaje szczegółowej regulacji krajowej, gdyż zadane pytania dotyczą wyłącznie interpretacji przepisów Unii. Jednakże z postanowienia odsyłającego i z przedstawionych uwag wynika, co następuje:

wspomniano, żadnego znaczenia dla udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

II — Stan faktyczny, sprawa przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9. Ogólnie, w kwestii opodatkowania bonów towarowych pozwalających na nabywanie towarów u sprzedawców detalicznych („retail vouchers"), przepisy Zjednoczonego Królestwa przewidują, że sprzedawca, który wydaje bony i u którego można je zrealizować, zobowiązany jest do naliczania podatku VAT dopiero w chwili, gdy bony te są rzeczywiście zamieniane na towary.

12. Skarżąca w sprawie przed sądem krajowym, Astra Zeneca UK Limited (zwana dalej „Astra Zeneca"), jest spółką działającą w sektorze farmaceutycznym. Oferuje ona swym pracownikom możliwość otrzymania części wynagrodzenia nie w pieniądzu, lecz w postaci bonów towarowych, które później mogą być zamienione na towary u określonych sprzedawców detalicznych.

10. Jeśli jednak, tak jak w niniejszej sprawie, bony są sprzedawane przez sprzedawcę pośrednikowi, który odsprzedaje je później osobom trzecim, sprzedawca wydający bony musi również zafakturować podatek VAT pośrednikowi, mimo że podatek ten płaci organom podatkowym dopiero w chwili, gdy bon zostaje zrealizowany. Na wszystkich kolejnych etapach obrotu bonami (od etapu pośrednika) podatek VAT musi być fakturowany i płacony.

13. Na drukach wypłaty pracowników bony towarowe są wykazane według wartości niższej od nominalnej. Przykładowo bon towarowy o wartości 10 GBP może na druku wypłaty zostać ujęty jako mający wartość 9,5 GBP: w ten sposób pracownik może nabyć towary za 10 GBP, „wydając" jedynie 9,5 GBP ze swego wynagrodzenia.

11. Szczególne uregulowania obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie nie mają, jak

14. Konkretnie system ten działa w sposób następujący:

15. Sprzedawca wystawia bony towarowe o pewnej wartości nominalnej (na przykład 10 GBP) i sprzedaje je po obniżonej cenie (na przykład 9,5 GBP) spółce pośredniczącej. Ta z kolei sprzedaje bony spółce Astra Zeneca, która kupuje je jednak za kwotę niższą od wartości nominalnej (na przykład 9,75 GBP). Astra Zeneca wykorzystuje następnie te bony do wypłaty części wynagrodzenia tym spośród swych pracowników, którzy wybiorą taką możliwość [7].

16. Zagadnienie, które skarżąca podnosi przed organami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa i które sąd krajowy ma rozstrzygnąć, dotyczy opodatkowania podatkiem VAT bonów towarowych przekazywanych jako wynagrodzenie.

17. Sąd ten musi określić, po pierwsze, czy Astra Zeneca powinna fakturować swym pracownikom podatek VAT zawarty w wartości bonów towarowych, a jeśli nie jest to konieczne, czy Astra Zeneca może odliczyć podatek VAT zapłacony przez nią tytułem podatku naliczonego (przy nabyciu bonów od pośrednika).

18. W tych okolicznościach sąd krajowy zawiesił postępowanie i zwrócił 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 Rady 77/388/EWG [obecnie art. 2 ust. 1 lit. c) głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT] 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) [obecnie art. 26 ust. 1 lit. b)] 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 ani nie należy go traktować jako świadczenia usług w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. b), to czy art. 17 ust. 2 (obecnie art. 168) 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?”.

7 — W rzeczywistości Astra Zeneca nigdy fizycznie nie otrzymuje bonów. Ogranicza się ona bowiem do wskazania spółce pośredniczącej nazwisk pracowników, którym ta ostatnia ma je przekazać. Spółka pośrednicząca zajmuje się ich wydawaniem.

III — Postępowanie przed Trybunałem

19. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu w dniu 29 stycznia 2009 r. Następnie swoje uwagi, w trybie art. 23 statutu Trybunału, złożyły rządy Zjednoczonego Królestwa i Republiki Greckiej, a także Komisja. Pisemne uwagi złożyła również skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym – Astra Zeneca.

20. Na rozprawie w dniu 11 marca 2010 r. ustne uwagi przedstawiły: Astra Zeneca, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja.

IV — Uwagi wstępne

21. W swych uwagach pisemnych Komisja przedstawiła szereg rozważań, które, jak sama przyznaje, znacznie wykraczają poza pytania sądu krajowego. W szczególności Komisja zajęła stanowisko w dwóch kwestiach:

22. Po pierwsze, Komisja jest przeciwna kwalifikowaniu przekazywania bonów towarowych jako świadczenia usług: na takiej kwalifikacji opiera się sąd krajowy w oparciu o obowiązujące przepisy krajowe. Natomiast zdaniem Komisji charakter przekazania bonów zależy od tego, do czego dają prawo te bony: w zależności od przypadku może chodzić o dostawę towaru albo o świadczenie usług.

23. Po drugie, Komisja zajęła się problemem stawek podatku VAT, jakie należy stosować do bonów towarowych, które mogą być wykorzystywane, wedle wyboru nabywcy, do nabycia zarówno towarów i usług objętych zwykłą stawką podatku VAT, jak i towarów i usług podlegających innej stawce. W tym kontekście Komisja krytykuje system obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie, który pozwala na stosowanie do bonów stawki odpowiednio „dostosowanej", w zależności od okoliczności.

24. Zdaniem Komisji system ten sprzeczny jest bowiem z zasadami obowiązującymi w dziedzinie podatku VAT i mógłby być ewentualnie dopuszczalny tylko na wniosek o zastosowanie specjalnego odstępstwa złożony przez władze krajowe [8]. Wobec braku

8 — W rozumieniu art. 27 szóstej dyrektywy (i art. 395 dyrektywy 2006/112/WE).

tego rodzaju upoważnienia podatek VAT powinien być płacony w sposób precyzyjny, według stawek obowiązujących dla każdego towaru i usługi nabytych za bony. Trudności w stosowaniu tej zasady nie pozwalają na wyłączenie jej zastosowania w niniejszej sprawie.

25. Uwag i argumentów Komisji nie należy jednak uwzględniać przy rozstrzyganiu kwestii przedstawionych Trybunałowi w ramach niniejszego postępowania.

26. Problem stawki stosowanej do bonów, które mogą być wymieniane na towary lub usługi podlegające opodatkowaniu według różnych stawek podatku VAT, wydaje się bowiem nie dotyczyć niniejszego sporu: jeśli zdaniem Komisji rozwiązanie stosowane przez Zjednoczone Królestwo jest niezgodne z prawem Unii, to Komisja powinna wszcząć przeciwko temu państwu członkowskiemu postępowanie w sprawie naruszenia.

27. Natomiast w większym stopniu z przedmiotem sprawy związana jest – choć nie ma ona charakteru zasadniczego – ogólna problematyka charakteru przekazania bonów towarowych (dostawa towarów czy świadczenie usług).

28. Jak to zostało już powiedziane, Komisja łączy charakter bonów z rodzajem konkretnego ich wykorzystania. Jeśli zatem bony są wykorzystywane do nabycia usług, to również przekazanie bonów jest z punktu widzenia podatku VAT świadczeniem usług. Natomiast jeśli bony są wykorzystywane do nabycia towarów, przekazanie bonów będzie uważane za dostawę towarów.

29. Argumenty Komisji mnie nie przekonują. W szczególności wydaje mi się, że nie można uważać przekazania bonów towarowych za dostawę towarów nawet w przypadku, gdy bony te są później wykorzystywane w celu nabycia towarów.

30. Rozważmy bowiem sytuację, typową w kontekście niniejszej sprawy, w której bon wykorzystywany jest do nabycia towaru (na przykład ubrania czy zegarka). W tym zakresie należy zauważyć, że przekazanie bonu przez pracodawcę pracownikowi *nie daje samo w sobie bezpośredniego prawa do rozporządzania towarem*, jak tego wymaga, jako przesłanki dostawy towaru, art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Dokładna identyfikacja towaru następuje bowiem z definicji *dopiero w chwili wykorzystania bonu*, czyli jego wymiany na towar u sprzedawcy.

31. W konsekwencji, z punktu widzenia podatku VAT, przekazanie bonu towarowego, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowi dostawy towaru, lecz jedynie przeniesienie przyszłego (i nieokreślonego co do przedmiotu) prawa do towarów i/lub usług. Uważam więc za niezbędne traktowanie przekazania tego rodzaju bonów jako świadczenia usług, ponieważ dla celów podatku VAT każda czynność niebędąca dostawą towaru jest świadczeniem usług [9].

32. Stanowisko moje znajduje oparcie w orzecznictwie. Chociaż Trybunał jasno wskazał, że na mocy regulacji dotyczących podatku VAT dostawa towarów nie musi łączyć się z formalnym przeniesieniem własności, to jednak podkreślił on konieczność uzyskania przez nabywcę towaru możliwości „faktycznego rozporządzania tym towarem, jakby był jego właścicielem" [10]. Natomiast w przypadku przekazania bonów towarowych przeniesienie bonu z jednego podmiotu na inny nie przyznaje (jeszcze) żadnego prawa do konkretnego towaru.

33. Ponadto przyjęcie stanowiska Komisji oznaczałoby, że przekazanie bonów wymienialnych bądź na towary, bądź na usługi mogłoby być kwalifikowane dla celów podatku VAT jedynie ex post, po dokonaniu wymiany bonów na towar lub usługę. Wydaje mi się jasne, że rozwiązanie takie, dalekie od doskonałości, wiązałoby się z ryzykiem skomplikowania opodatkowania przeniesienia bonów. Mogłoby to w praktyce zniechęcać do stosowania tej szczególnej formy wypłaty wynagrodzenia, która wszakże dla pracowników stanowi pewną korzyść socjalną.

34. Niezależnie od zakwalifikowania przekazania bonu towarowego jako dostawy towaru, czy jako świadczenia usługi, pozostaje jednak okoliczność, że dla udzielenia odpowiedzi sądowi krajowemu znaczenie ma jedynie *określenie, czy przekazanie bonu stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu*. Jak już wspomniano, dla celów podatku VAT art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy za podlegające opodatkowaniu uznaje na równi dwie sytuacje: dostawę towarów i świadczenie usług. Nie ma więc konieczności dalszego zajmowania się uwagami Komisji. Można natomiast przejść do analizy trzech pytań prejudycjalnych.

9 — Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

10 — Wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe Rec. s. I-285, pkt 7; z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland Rec. s. I-1317, pkt 32; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco i Newman Shipping Zb.Orz. s. I-7077, pkt 35.

V — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

A — *Wprowadzenie*

35. Zwracając się z pierwszym pytaniem, sąd krajowy zmierza do tego, by Trybunał wyjaśnił, czy przekazywanie bonów towarowych przez pracodawcę pracownikowi, dokonywane zamiast wypłaty części wynagrodzenia, stanowi odpłatne świadczenie usług.

36. Biorąc pod uwagę, że jak zostało to już wskazane, kwalifikacja przekazania bonów jako dostawy towarów lub świadczenia usług nie ma tu znaczenia, pytanie to można przeformułować w ten sposób, że sąd krajowy pyta Trybunał, czy przekazanie to stanowi czynność odpłatną, która jako taka jest objęta zakresem zastosowania przepisów o podatku VAT.

37. Jeśli jest to czynność podlegająca podatkowi VAT, to Astra Zeneca musiałaby, w chwili przekazania bonu swemu pracownikowi, uwzględniać należny podatek VAT – zawarty w kwocie wartości bonów wykazanej na druku wynagrodzenia – odliczając następnie od niego naliczony podatek VAT zapłacony pośrednikowi, od którego nabyte zostały bony.

38. Jeśli natomiast chodzi tu o czynność leżącą poza zakresem przepisów dotyczących podatku VAT, to należałoby nie uwzględniać należnego podatku VAT. Mogłaby powstać kwestia – lecz jak to zostanie pokazane jest to przedmiot trzeciego pytania prejudycjalnego – możliwości odzyskania przez Astrę Zenecę naliczonego podatku VAT, przez wliczenie nabycia bonów do ogólnych kosztów wykonywania przez nią działalności gospodarczej.

39. Uczestnicy, którzy przedstawili swe uwagi w niniejszej sprawie, podzielili się na dwie grupy w kwestii odpowiedzi, jaką należy udzielić na pierwsze pytanie. Z jednej strony Komisja i rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzą, że przekazanie bonów przez Astra Zeneca swym pracownikom stanowi czynność odpłatną, podlegającą jako taka opodatkowaniu podatkiem VAT.

40. Natomiast Astra Zeneca i rząd grecki proponują, aby na pytanie pierwsze udzielić odpowiedzi przeczącej. Zwracają uwagę w szczególności na okoliczność, że wypłata wynagrodzenia z tytułu świadczenia pracy nie stanowi czynności objętej podatkiem VAT.

B — *Ocena*

41. Z punktu widzenia logiki sytuacja będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym może być interpretowana, na gruncie regulacji dotyczącej podatku VAT, na dwa zupełnie sprzeczne sposoby: chodzi o przedstawione w punktach poprzedzających interpretacje zaproponowane przez strony. Obie interpretacje mają wady i zalety i żadna z nich w sposób oczywisty nie odbiega od przepisów prawa Unii znajdujących zastosowanie w sprawie.

42. Stanowisko, zgodnie z którym przekazanie bonów stanowi czynność pozostającą poza zakresem zastosowania podatku VAT, wiąże się jednak moim zdaniem z pewnymi niedogodnościami, które przemawiają za interpretacją przedstawioną przez Komisję i rząd Zjednoczonego Królestwa.

43. Po pierwsze, zwracam uwagę, że interpretacja uznająca przekazanie bonów za czynność pozostającą poza zakresem zastosowania podatku VAT jest in concreto akceptowalna jedynie w przypadku wprowadzenia rozróżnienia pomiędzy sytuacją, w której pracodawca na druku wypłaty pracownika odlicza jako wartość bonów tę samą kwotę, którą zapłacił tytułem ich nabycia, a sytuacją, w której dokonuje takiego odliczenia, osiągając zysk. Przytoczona interpretacja powinna być ograniczona tylko do tej pierwszej sytuacji. Jeśli bowiem pracodawca osiągałby „zysk” [11], to przy przekazywaniu przez niego bonów pracownikowi powstałaby wartość dodana w rozumieniu przepisów o podatku VAT, z czego wynikałby w konsekwencji obowiązek zapłaty podatku.

44. Innymi słowy, przyjmując interpretację proponowaną przez Astrę Zenecę i rząd grecki, należałoby zasugerować zróżnicowane traktowanie bonów towarowych z punktu widzenia podatku VAT, w zależności od tego, czy wartość bonu na druku wypłaty była identyczna z kwotą, którą pracodawca zapłacił tytułem nabycia tego bonu, czy też różna od tej kwoty. W pierwszym przypadku (identyczna kwota zapłacona przez pracodawcę i zamieszczona na druku wynagrodzenia) przekazanie bonów pozostawałoby poza zakresem zastosowania podatku VAT; natomiast w drugim przypadku (kwota zapłacona przez pracodawcę różna od kwoty zamieszczonej na druku wynagrodzenia) byłaby to czynność należąca do zakresu zastosowania dyrektywy i pracodawca miałby obowiązek rozliczania podatku VAT. W niniejszej sprawie chodzi o pierwszy przypadek, ponieważ, jak to zostało wskazane na rozprawie, Astra Zeneca wykazuje na druku wynagrodzenia pracowników dokładnie tę samą kwotę, którą zapłaciła pośrednikowi. Jednakże interpretacja, która mogłaby się odnosić zarówno do pierwszego, jak i do drugiego przypadku, byłaby nie tylko prostsza, ale również łatwiejsza

11 — Mogłoby tak być na przykład, gdyby pracodawca otrzymał pewną obniżkę na bony, lecz postanowił przenieść tylko jej część na pracownika (który otrzymałby jednak bony po cenie niższej niż ich wartość nominalna).

do stosowania w stosunku do interpretacji, która wymaga rozróżnienia pomiędzy oboma tymi sytuacjami.

45. Po drugie, zwracam uwagę, że z gospodarczego punktu widzenia podatek VAT tak czy inaczej obciąża pracownika, zgodnie zresztą z zasadami systemu podatku VAT, w ramach którego ciężar podatku ponosi finalny konsument. Jak bowiem przyznała Astra Zeneca na rozprawie, *w wartości bonu wykazanej na druku wynagrodzenia pracownika zawarty jest już podatek VAT od towarów, które mogą być nabyte w zamian za bony u sprzedawców detalicznych*. Innymi słowy, pracownik płaci, w ramach kwoty ujętej na druku wynagrodzenia, cenę towarów lub usług, jakie nabędzie od sprzedawcy, która to cena obejmuje podatek VAT. Jest to ostatnia płatność w łańcuchu podatku VAT, a obciążający pracownika podatek VAT obejmuje oczywiście zarówno podatek zawarty na początku w pierwszej transakcji zbycia bonów przez sprzedawcę pośrednikowi [12], jak i podatek skumulowany na następnych etapach, a w szczególności odnoszący się do zysku osiągniętego przez pośrednika. Gdy pracownik/konsument zwróci się do sprzedawcy w celu wykorzystania bonu, będzie musiał jedynie oddać bon, zawierający podatek VAT, w zamian za który otrzyma pożądane towary lub usługi.

12 — Ta część podatku VAT, jak to zostało pokazane w pkt 9–10, zostanie wpłacona organom podatkowym przez sprzedawcę, zgodnie z systemem obowiązującym w Zjednoczonym Królestwie, dopiero w chwili, gdy bon zostanie wykorzystany do nabycia towarów i/lub usług. Ta cecha systemu, jak to zauważyła również Komisja na rozprawie, wywołuje skutki tylko w odniesieniu do *chwili* zapłaty podatku, lecz nie pozostałych jego aspektów.

46. Warto na marginesie wyjaśnić, że niezależnie od skomplikowanego charakteru łańcucha podatku VAT w niniejszej sprawie, który był źródłem debaty podczas rozprawy, zapłata podatku odbywa się jednak tylko raz. Podatek VAT od towarów lub usług nabytych od sprzedawcy zawarty jest w wartości bonu; w chwili gdy sprzedawca otrzymuje bon, wydając w zamian towary lub usługi, dokonuje on „zamknięcia koła" i wpłaca organom podatkowym, po ewentualnym odliczeniu zapłaconego przez siebie podatku naliczonego, podatek VAT pobrany przy zbyciu bonu pośrednikowi.

47. Uwagi poczynione w pkt 45 mają dwojakie konsekwencje.

48. Po pierwsze, okoliczność, że podatek VAT zawarty w wartości bonu obciąża pracownika, przemawia za wyborem, spośród dwóch możliwych interpretacji przedstawionych wyżej, interpretacji, która wymaga fakturowania tego podatku. W ten sposób można uniknąć „znikania" podatku – tak czy inaczej obciążającego pracownika – który przekształca się w rodzaj ukrytego podatku VAT.

49. Po drugie, bezsporne jest, że obowiązek rozliczania się przez Astra Zeneca z podatku

VAT z tytułu przekazywania bonów pracownikom nie pociąga samo w sobie, żadnego istotnego obciążenia gospodarczego dla tej spółki, ponieważ tak czy inaczej, zgodnie z ogólnymi zasadami obowiązującymi w tej dziedzinie, podatek obciąża końcowego konsumenta produktów, czyli pracownika [13].

50. Zatem moim zdaniem wypłata części wynagrodzenia za pomocą bonów towarowych musi być uznana za czynność objętą podatkiem VAT.

51. W związku z tym należy zauważyć, po pierwsze, że pracownicy Astra Zeneca mogą zdecydować, iż nie chcą otrzymywać żadnej części wynagrodzenia w formie bonów towarowych, a chcą otrzymać wynagrodzenie w formie pieniężnej zgodnie z tradycyjnym modelem. Przekazanie bonów pracownikom można więc interpretować jako czynność dokonaną w zamian za zapłatę przez pracowników określonej kwoty pieniężnej (określonej części wynagrodzenia, którą otrzymaliby w pieniądzu, gdyby nie dostali bonów).

52. Spełnione zatem zostają wszystkie przesłanki wskazane w orzecznictwie Trybunału dla celów stwierdzenia istnienia czynności dokonanej odpłatnie: w szczególności występuje wynagrodzenie, wyrażone w pieniądzu [14], w postaci wynagrodzenia rzeczywiście zapłaconego w zamian za otrzymane towary lub usługi [15]. Ponadto, jeśli przyjąć – tak jak ja – założenie, że przekazanie bonów pracownikom stanowi świadczenie usług, to bez wątpienia istnieje bezpośredni związek pomiędzy usługą a otrzymanym wynagrodzeniem [16].

53. Należy ponadto podnieść, że Trybunał przyjął, choć w sposób dorozumiany, możliwość uznania części wynagrodzenia pracownika za zapłatę (dokonywaną przez pracownika) z tytułu odpłatnej czynności (świadczonej na rzecz pracownika przez pracodawcę) [17].

13 — Jeżeli Astra Zeneca wykazuje na druku wynagrodzenia tą samą kwotę, którą zapłaciła za bony, to rozliczenie podatku VAT przez tę spółkę ogranicza się do stwierdzenia równoważności podatku VAT naliczonego i podatku VAT należnego, a zatem nie powstanie obowiązek zapłaty jakiejkolwiek kwoty na rzecz organów podatkowych. Jeżeli wartość wskazana na druku wynagrodzenia jest wyższa od wartości zapłaconej rzeczywiście pośrednikowi, to podatek VAT przypadający do zapłaty przez Astrę Zenecę, obciążający jednak pracownika, obliczany będzie jedynie od tej różnicy wartości.

14 — Zobacz wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r. w sprawie 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats Rec. s. 445, pkt 13; z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie 230/87 Naturally Yours Cosmetics Rec. s. 6365, pkt 16; z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-288/94 Argos Distributors Rec. s. I-5311, pkt 17.

15 — Zobacz, oprócz wyroków przywołanych w przypisie poprzedzającym, wyroki: z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-126/88 Boots Company Rec. s. I-1235, pkt 19; z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C-38/93 Glawe Rec. s. I-1679, pkt 8.

16 — Zobacz 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).

17 — Zobacz ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 16. W sprawie tej Trybunał stwierdził, że nie występuje wynagrodzenie płacone przez pracowników pracodawcy w zamian za świadczenie przez tego ostatniego usług transportowych na ich rzecz, skoro wynagrodzenie pracownicze było takie samo niezależnie od tego, czy pracownicy korzystali z tych usług. Można z tego wywnioskować a contrario, że ogólnie cześć wynagrodzenia pracownika może być uznana za zapłatę z tytułu usług objętych podatkiem VAT, pod warunkiem że, tak jak jest to w niniejszej sprawie, można łatwo wyróżnić część wynagrodzenia pracownika stanowiącą zapłatę.

54. Wreszcie zwracam uwagę, że aby podzielić stanowisko Astry Zeneki, która uznaje wypłatę na rzecz pracowników za pomocą bonów towarowych za formę wynagrodzenia niepodlegającego podatkowi VAT, konieczne jest w praktyce zrównanie bonów i pieniędzy oraz uznanie tych pierwszych za zwykłą „alternatywę" dla gotówki. Moim zdaniem jednak takie zrównanie nie jest możliwe. Po pierwsze bowiem, w odróżnieniu od pieniędzy, bonów towarowych nie można używać wszędzie, lecz tylko u sprzedawców, którzy je wydali. Po drugie, nie można zapomnieć, że ogólnie bony są wydawane w zamian za określoną kwotę pieniężną i mogą, przechodząc przez ręce pośrednika – tak jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, w drodze pomiędzy sprzedawcą a Astra Zeneca – generować wartość dodaną oraz (w konsekwencji) wpływy z podatku VAT, co nie zachodzi w przypadku pieniędzy w gotówce.

55. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, uważam, że właściwe jest uznanie wypłaty części wynagrodzenia za pomocą bonów towarowych za czynność odpłatną, z tytułu której pracodawca jest zobowiązany rozliczać podatek VAT.

56. W konsekwencji proponuję, by Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie, że wypłata wynagrodzenia lub jego części za pomocą bonów towarowych, na zasadach, o których mowa w sprawie przed sądem krajowym, stanowi odpłatną czynność opodatkowaną podatkiem VAT w rozumieniu szóstej dyrektywy.

VI — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

57. Zwracając się z drugim pytaniem, sąd krajowy wnosi do Trybunału o wyjaśnienie, czy w przypadku udzielenia przeczącej odpowiedzi na pierwsze pytanie wypłata części wynagrodzenia w bonach towarowych może być uznana za działalność objętą zakresem art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy. Przepis ten, jak wiadomo, zrównuje pewne czynności dokonywane nieodpłatnie z odpłatnym świadczeniem usług, z którym wiąże się obowiązek zapłaty podatku VAT. Do tych czynności należy w szczególności „nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na […] użytek jego pracowników".

58. Biorąc pod uwagę proponowaną przeze mnie twierdzącą odpowiedź na pytanie pierwsze, nie ma konieczności odpowiadania na pytanie drugie. Poniższe uwagi przedstawiam zatem alternatywnie, na wypadek gdyby Trybunał nie uznał za słuszną proponowanej przeze mnie odpowiedzi na pierwsze pytanie.

59. Tworząc dyrektywę, prawodawca wspólnotowy wprowadził obowiązek zapłaty podatku VAT od pewnych czynności dokonywanych nieodpłatnie na rzecz podmiotu je dokonującego lub jego pracowników, z oczywistego powodu. Chodzi o uniemożliwienie podatnikowi, który ogólnie może odliczyć podatek VAT naliczony przy nabyciu towarów lub usług przeznaczonych na potrzeby swego przedsiębiorstwa, unikania płacenia podatku VAT w przypadku przekazywania przez niego dóbr z majątku swego przedsiębiorstwa lub świadczenia usług dla celów prywatnych. W ten sposób podatnik nie odnosi nienależnych korzyści w stosunku do zwykłego konsumenta, który nabywa towar lub usługę i płaci z tego tytułu podatek VAT [18].

60. Również w odniesieniu do drugiego pytania tylko Komisja i rząd Zjednoczonego Królestwa, choć jedynie alternatywnie i z pewnymi zastrzeżeniami, sugerują możliwości udzielenia odpowiedzi twierdzącej. Ich rozumowanie można przedstawić w sposób następujący: jeśli odpowiedź na pierwsze pytanie jest przecząca, to należy stwierdzić, że przekazanie bonów towarowych przez pracodawcę pracownikowi dokonane zostało nieodpłatnie. W konsekwencji znajdzie zastosowanie zasada z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

61. Wydaje mi się jednak, że nawet w przypadku udzielenia na pierwsze pytanie odpowiedzi przeczącej, art. 6 ust. 2 nie znajduje automatycznie zastosowania.

62. Należy bowiem zauważyć, że powyższy przepis znajduje zastosowanie w przypadku wystąpienia dwóch odrębnych przesłanek: chodzi tu, po pierwsze, o wykorzystanie usługi – lub towaru, jeśli uwzględnić również sytuację z art. 6 ust. 2 lit. a) – w celach prywatnych lub w każdym razie niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa, a po drugie, o nieodpłatny charakter czynności.

63. Przede wszystkim, jeśli chodzi o drugą przesłankę, to nawet ewentualna odpowiedź przecząca na pierwsze pytanie nie oznacza, że jest ona spełniona. Ewentualne uznanie przekazania bonów za czynność niepodlegającą podatkowi VAT nie musi oznaczać, że czynność ta została dokonana nieodpłatnie. W szczególności, jak zostało to pokazane, chociaż nie opowiadam się za takim rozwiązaniem, można twierdzić, że przekazanie bonów jest tylko sposobem wypłaty wynagrodzenia, która nie jest jako taka objęta zakresem zastosowania przepisów o podatku VAT. Nie wynika stąd jednak, że czynność ta ma charakter nieodpłatny.

64. W szczególności wydaje mi się bowiem oczywiste, że niezależnie od kwalifikacji prawnej przekazania bonów nie są one

18 — Wyroki: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler Rec. s. I-4517, pkt 33; z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein Rec. s. I-4049, pkt 56; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i Astra Zeneca Zb.Orz. s. I-9549, pkt 46.

„prezentami" dla pracowników, lecz stanowią jasno określone wynagrodzenie z tytułu świadczonej przez nich pracy.

65. W konsekwencji, chociaż końcowego wykorzystania bonów nie da się powiązać z działalnością przedsiębiorstwa, gdyż bony mają bez wątpienia służyć zaspokojeniu prywatnych potrzeb pracowników [19], nie zostaje jeszcze spełniona przesłanka nieodpłatnego charakteru czynności [20].

66. Wobec tego proponuję na drugie pytanie odpowiedzieć – jeśli będzie to konieczne – że wypłata wynagrodzenia lub jego części za pomocą bonów towarowych nie stanowi czynności dokonywanej nieodpłatnie, traktowanej jako nieodpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

19 — Nie ma bowiem żadnego związku pomiędzy ewentualnymi zakupami dokonanymi przez pracowników za pomocą bonów i wykonywaniem działalności gospodarczej przez pracodawcę. Ponadto w tym kontekście orzecznictwo Trybunału rozumie raczej w sposób zawężający sytuacje, w których może istnieć związek z działalnością przedsiębiorstwa. Zobacz np. ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 26, 29; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Danfoss, pkt 57–58.

20 — Warto krótko wyjaśnić, że jak to zostało wyjaśnione w orzecznictwie, musi wystąpić rzeczywisty brak odpłatności: ewentualne wynagrodzenie obniżone lub niższe od ceny zakupu nie może być traktowane jako brak odpłatności. Zobacz wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck Zb.Orz. s. I-743, pkt 22–24.

VII — W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

67. Trzecie pytanie znowu zadane zostało przez sąd krajowy tytułem alternatywy. Sąd ten zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, czy na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pierwsze dwa pytania Astra Zeneca może odliczyć naliczony podatek VAT, traktując nabycie bonów od pośrednika jako część kosztów ogólnych przedsiębiorstwa.

68. Również tym razem, wobec odpowiedzi, jakie proponuję udzielić na pierwsze pytanie, poniższe uwagi przedstawiam alternatywnie, na wypadek, gdyby odpowiedź udzielona przez Trybunał miała być inna od mojej.

69. Zdaniem Astra Zeneca, jak to zostało powiedziane, odpowiedzi na dwa pierwsze pytania powinny być przeczące, a wypłata części wynagrodzenia w bonach towarowych nie powinna podlegać regulacji dotyczącej podatku VAT. Spółka ta uważa jednak, że nabycie bonów jest ogólnym wydatkiem związanym z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa: w konsekwencji naliczony podatek VAT może być uwzględniony i odliczony w ramach ogólnego obliczania podatku VAT przypadającego do zapłaty organom podatkowym Zjednoczonego Królestwa.

70. Korzyści z tego stanowiska dla Astra Zeneca są oczywiste. Chociaż ewentualny obowiązek fakturowania podatku VAT w chwili przekazania bonów pracownikom pociągałby za sobą wzajemne zniesienie podatku VAT naliczonego i należnego [21], uznanie przekazania bonów pracownikom za czynność zwolnioną i włączenie naliczonego podatku VAT do ogólnych kosztów przedsiębiorstwa pozwoliłoby tej spółce na uzyskanie korzyści podatkowej.

71. Nie wydaje mi się jednak, że zdanie Astra Zeneca można podzielić nawet w przypadku, w którym wypłatę części wynagrodzenia w bonach towarowych należałoby uznać za czynność pozostającą poza zakresem zastosowania podatku VAT.

72. Należy pamiętać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT jest nieodłączną częścią systemu tego podatku i co do zasady nie może podlegać ograniczeniom [22]. System odliczeń ma na celu zapewnienie neutralności podatku dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej przez uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej [23].

73. Prawdą jest, że Trybunał przyjął możliwość odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przez przedsiębiorcę przy nabyciu towarów i/lub usług przeznaczonych dla celów działalności zwolnionej z VAT lub leżącej poza zakresem zastosowania tego podatku, w szczególności pod warunkiem, że: i) przedsiębiorca wykonuje działalność podlegającą podatkowi VAT; ii) koszty poniesione dla celów wykonywania czynności zwolnionych są częścią składową końcowej ceny produktu; oraz iii) istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy czynnościami, z tytułu których zapłacony został podatek VAT, a działalnością gospodarczą podatnika [24].

74. To orzecznictwo Trybunału opiera się jednak na założeniu, że in concreto nieprzyznanie możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT oznaczałoby naruszenie zasady neutralności podatku VAT i obciążenie częścią tego podatku przedsiębiorcy, a nie końcowego konsumenta [25].

21 — Jak to zostało powiedziane, z wyjątkiem przypadku istnienia różnicy pomiędzy kwotą podatku naliczonego zapłaconego pośrednikowi i kwotą podatku należnego wykazanego na druku wynagrodzenia pracownika. Zobacz w tym zakresie przypis 13.

22 — Zobacz na przykład wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz Rec. s. I-1883, pkt 18; z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in. Rec. s. I-1577, pkt 43.

23 — Zobacz wyroki: z dnia 14 lutego1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman Rec. s. 655, pkt 19; z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National Rec. s. I-1361, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

24 — Zobacz wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik Zb.Orz. s. I-4357, pkt 36, 37. Zobacz także wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 AB SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 58–68, oraz moja opinia w tej sprawie z dnia 12 lutego 2009 r. (w szczególności pkt 59–62).

25 — Zobacz ww. w przypisie 24 wyrok w sprawie AB SKF, pkt 66, 67 i przytoczone tam orzecznictwo.

75. Jednakże w niniejszej sprawie tego typu sytuacja nie występuje.

76. Jak stwierdzono wyżej [26], Astra Zeneca wykazuje na druku wynagrodzenia pracownika cenę, którą zapłaciła za bony, *wraz z podatkiem VAT*. Pracownik tak czy inaczej płaci podatek VAT, dzięki swej pracy, od towarów nabywanych za pomocą bonów. Podatek ten nie obciąża Astra Zeneca. W konsekwencji nie ma żadnego powodu przyznawania jej prawa do odliczenia podatku VAT, którego i tak nie musi ponosić.

77. Bon nie stanowi elementu, którego koszt nabycia obciąża ogólne koszty przedsiębiorstwa; jest natomiast przekazywany przez pracodawcę bezpośrednio, wraz z zawartym w nim podatkiem VAT, pracownikowi, który „płaci" za niego cenę w postaci obniżenia odpowiedniej części swego wynagrodzenia wypłacanego w pieniądzu. W przypadkach, w których Trybunał dopuścił prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności zwolnionych, ten podatek VAT dotyczył działalności (zwykle doradczej), z tytułu której podatek był w końcu, bez wątpliwości, ponoszony przez przedsiębiorstwo [27].

78. Nie można wreszcie zapominać, że prawo do odliczenia podatku VAT dotyczącego towarów lub usług wykorzystywanych dla celów wykonywania czynności zwolnionych od podatku ma charakter wyjątkowy [28].

79. W konsekwencji proponuję, aby Trybunał odpowiedział na trzecie pytanie – jeśli uzna to za konieczne – że pracodawca, który wypłaca swym pracownikom część wynagrodzenia w postaci bonów towarowych, na zasadach opisanych w sprawie przed sądem krajowym, nie może odliczać naliczonego podatku VAT zapłaconego od tych bonów, włączając koszty ich nabycia do ogólnych kosztów przedsiębiorstwa.

26 — Zobacz pkt 45 powyżej.

27 — Zobacz np. ww. w przypisie 23 wyrok w sprawie Abbey National; ww. w przypisie 24 wyroki: w sprawie Kretztechnik; w sprawie AB SKF.

28 — Wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group Rec. s. I-983, pkt 23.

VIII — Wnioski

80. Na podstawie powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał na pytania prejudycjalne zadane przez VAT and Duties Tribunal, Manchester odpowiedział, że wypłata wynagrodzenia lub jego części za pomocą bonów towarowych, na zasadach opisanych w sprawie przed sądem krajowym, stanowi czynność opodatkowaną podatkiem VAT w rozumieniu 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 oraz w rozumieniu dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.