ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н P. MENGOZZI
представено на 22 април 2010 година [1]

1. Макар по принцип да е по-скоро проста, Общата система на ДДС може да породи сложни практически положения, както е известно на всеки, на когото се налага да се занимава с нея. Настоящото дело е пример за това.

2. В случая данъчен съд от Обединеното кралство отправя до Съда три въпроса относно правилната квалификация за целите на ДДС на фактическо положение, при което работодател предоставя на своите служители възможността да получават част от възнаграждението си като ваучери за покупка от търговците на дребно, вместо като парична сума.

I — Правна уредба

А — *Право на Европейския съюз*

3. Преюдициалните въпроси, отправени от запитващата юрисдикция, се отнасят до разпоредбите на Шеста директива за ДДС [2]. Тези въпроси във всеки случай биха могли да бъдат зададени по същия начин и във връзка със съответните правила от от по-новата Директива 2006/112/ЕО [3], посочени от самата запитваща юрисдикция.

4. Член 2 от Шеста директива [4] предвижда:

„С данък върху добавената стойност се облага:

1. Доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]." [неофициален превод]

1 — Език на оригиналния текст: италиански.

2 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

3 — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1, Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

4 — Съответства на член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112/ЕО.

5. Член 5, озаглавен „Доставка на стоки“, има следното съдържание:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.[…].“ [неофициален превод]

6. Член 6, озаглавен „Доставка на услуги“ [5], гласи:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5.

[…]

2. Следните сделки се третират като възмездна доставка на услуги:

а) употребата на стоки, които са част от стопанските активи, за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане;

б) безвъзмездните доставки на услуги, извършени от данъчнозадълженото лице за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

[…]“ [неофициален превод]

7. Член 17 от същата Шеста директива [6], озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, предвижда следното:

„[…]

2. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, същото има правото да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[…]“. [неофициален превод]

5 — Съответства на член 26, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО.

6 — Съответства на член 168 от Директива 2006/112/ЕО.

Б — *Национална правна уредба*

8. Запитващата юрисдикция не представя подробно националната правна уредба, тъй като поставените въпроси се отнасят само до тълкуването на разпоредбите на правото на Европейския съюз. При все това от акта за преюдициално запитване и от представените становища е видно следното.

9. По принцип, що се отнася до данъчното третиране на ваучерите, които позволяват да се закупуват стоки от търговците на дребно (т.нар. „retail vouchers“), правната уредба на Обединеното кралство предвижда, че продавачът на дребно, който издава ваучерите и в чиито магазини те могат да бъдат използвани, е задължен да осчетоводи ДДС едва в момента, в който ваучерите действително са изразходвани за покупка на стоки.

10. Ако обаче ваучерите се прехвърлят, както в конкретния случай, от продавача на дребно на посредник, който след това ще ги препродаде на трети лица, продавачът на дребно, който издава ваучерите, трябва също да начисли ДДС на посредника, въпреки че е длъжен да преведе данъка на данъчната администрация едва в момента, в който ваучерът бъде изразходван. При всички последващи етапи, през които преминава ваучерът (т.е. надолу по веригата след посредника), ДДС ще трябва да бъде начисляван и надлежно превеждан.

11. Както посочих, специфичната правна уредба, която е в сила в Обединеното кралство, обаче няма никакво значение с оглед на отговора на преюдициалните въпроси.

II — Фактите, главното производство и преюдициалните въпроси

12. Жалбоподателят по главното производство, Astra Zeneca UK Limited (наричано по-нататък „Astra Zeneca“), е дружество, упражняващо дейността си във фармацевтичния сектор. То предлага на служителите си възможността да получат част от възнаграждението си под формата не на пари, а на ваучери за покупка, които след това могат да бъдат изразходвани за покупка на стоки от някои продавачи на дребно.

13. Във фишовете за заплата ваучерите за покупка се осчетоводяват на по-ниска от номиналната им стойност. Например ваучер за покупка на стойност 10 GBP [британски лири] би могъл да бъде посочен във фиша за заплата със стойност от 9,5 GBP, като по този начин служителят може да си закупи стоки на стойност 10 GBP, „похарчвайки“ едва 9,5 GBP от възнаграждението си.

14. По-конкретно системата действа по следния начин.

15. Продавачът на дребно издава ваучери за покупка с определена номинална стойност (напр. 10 GBP) и ги продава на по-ниска цена (напр. 9 GBP) на дружество посредник. Това дружество на свой ред продава ваучерите на Astra Zeneca, което ги купува за сума, която при всички случаи е по-ниска от номиналната им стойност (например за 9,5 британски лири). Така Astra Zeneca използва ваучерите, за да плати част от възнаграждението на тези свои служители, които са избрали да се възползват от тази възможност [7].

16. Въпросът, по който спорят дружеството жалбоподател и данъчните органи на Обединеното кралство и който запитващата юрисдикция е помолена да изясни, засяга третирането за целите на ДДС на ваучерите за покупка, използвани като възнаграждение.

17. Тази юрисдикция трябва да определи, на първо място, дали дружеството Astra Zeneca трябва да начислява на своите служители ДДС върху ваучерите за покупка; ако това начисляване не е необходимо, следва да се уточни дали дружеството Astra Zeneca може да приспадне ДДС, който самото то е платило по получената доставка (закупувайки ваучерите от посредника).

18. В този контекст запитващата юрисдикция спира производството и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Трябва ли при обстоятелствата в настоящия случай член 2, параграф 1 от Шеста директива на Съвета 77/388/ЕИО [понастоящем член 2, параграф 1, буква в) от основната директива за ДДС] да се тълкува в смисъл, че когато по силата на уговореното в трудовия му договор служителят има право да избере да получава част от възнаграждението си под формата на ваучер на номинална стойност, предоставянето на този ваучер от работодателя на служителя представлява възмездна доставка на услуги?

2. При отрицателен отговор на първия въпрос, трябва ли член 6, параграф 2, буква б) [понастоящем член 26, параграф 1, буква б)] да се тълкува в смисъл, че предоставянето на ваучера от работодателя на служителя по силата на трудовия договор трябва да се разглежда като доставка на услуги, при положение че ваучерът е предназначен да се използва за лични нужди от служителя?

3. Ако предоставянето на ваучера не е нито възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, нито доставка на услуги по смисъла на член 6, параграф 2, буква б), трябва ли член 17, параграф 2 [понастоящем член 168] да се тълкува в смисъл, че позволява на работодателя да си възстанови данъка върху добавената стойност, който е заплатил при закупуването на ваучера и предоставянето му на служителя по силата на трудовия договор, при положение че ваучерът е предназначен да се използва за лични нужди от служителя?“

7 — В действителност Astra Zeneca никога не е разполагало физически с ваучерите. То всъщност само посочва на дружеството посредник имената на служителите, на които последното трябва да ги изпрати, и дружеството посредник ги доставя.

III — Производство пред Съда

19. Актът за преюдициално запитване постъпва в секретариата на 29 януари 2009 г. Правителствата на Обединеното кралство и Република Гърция, както и Комисията представят писмени становища съгласно член 23 от Статута на Съда. Astra Zeneca — дружеството жалбоподател по главното производство, също представя писмено становище.

20. Astra Zeneca, правителството на Обединеното кралство и Комисията представят устните си становища в съдебното заседание от 11 март 2010 г.

IV — Предварителни бележки

21. В писменото си становище Комисията изтъква ред съображения, чийто обхват, както самата тя признава, значително надхвърля онова, което запитващата юрисдикция иска да установи. По-конкретно Комисията излага позицията си по два въпроса.

22. От една страна, Комисията се обявява против това да се квалифицира предоставянето на ваучерите за покупка като доставка на услуги: запитващата юрисдикция, от друга страна, счита въз основа на приложимата национална правна уредба, че случаят е такъв. Според Комисията обаче естеството на предоставянето на ваучерите зависи от предмета на правата, които самите ваучери предоставят: следователно в зависимост от случая може да става дума за доставка на стоки или за доставка на услуги.

23. От друга страна, Комисията разглежда проблема за ставката на ДДС, приложима към ваучерите за покупка, които могат да бъдат използвани — по избор на придобилото ги лице — както за получаване на стоки или услуги, облагани със стандартна ставка на ДДС, така и на стоки и услуги, облагани с различна ставка на ДДС. В този контекст Комисията критикува прилаганата в Обединеното кралство система, която позволява към ваучерите да се прилага разумно „адаптирана“ ставка според обстоятелствата.

24. Всъщност според Комисията въпросната система не съблюдава действащите принципи в областта на ДДС и би могла евентуално да бъде одобрена само ако има специално заявление за дерогация, представено от националните органи[8]. При

8 — По смисъла на член 27 от Шеста директива (и на член 395 от Директива 2006/112/ЕО).

липсата на такова разрешение ДДС трябвало да бъде надлежено платен, като се отчете ставката, приложима за всяка отделна стока или услуга, закупена с ваучерите. Трудностите при прилагането на този принцип не можели да изключат неговата приложимост към настоящия случай.

25. Становищата и доводите на Комисията обаче не трябва да се вземат предвид при отговора на въпросите, отправени до Съда в настоящия случай.

26. Всъщност проблемът за ставката, приложима към ваучерите, които могат да бъдат заменени за стоки или за услуги, облагани при различни ставки с ДДС, изглежда напълно страничен за спора: ако Комисията счита, че разрешаването на проблема от органите на Обединеното кралство не съответства на правото на Съюза, тя е тази, която следва да открие процедура за установяване на нарушение срещу тази държава.

27. За сметка на това по-близка до предмета на настоящото дело, въпреки че не е основна, е общата проблематика на естеството (доставка на стоки или на услуги?) на предоставянето на ваучери за покупка.

28. Комисията, както видяхме, свързва естеството на ваучерите с вида на конкретната им употреба. В този смисъл, ако ваучерите се използвали за покупка на услуги, предоставянето на ваучерите също представлявало доставка на услуги за целите на ДДС. Ако обаче ваучерите се използвали за покупка на стоки, самото предоставяне на ваучерите също следвало да се разглежда като доставка на стоки.

29. Според мен анализът на Комисията е неубедителен. По-специално считам, че при всички случаи е невъзможно предоставянето на ваучерите за покупка да се разглежда като доставка на стоки, дори и в случай че впоследствие ваучерите се използват именно за покупка на стоки.

30. Нека всъщност разгледаме случая, изглеждащ типичен в контекста на настоящото дело, в който ваучерът се използва за покупка на стока (напр. дреха или часовник). В това отношение следва да се отбележи, че предоставянето на ваучера от работодателя на служителя *не предоставя незабавно право на разпореждане с дадена стока*, както обаче се изисква, за да има доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива. Всъщност по дефиниция *едва в момента, в който ваучерът е използван*, т.е. заменен срещу стока от търговец на дребно, се осъществява точната индивидуализация на стоката, на която дава право ваучерът.

31. Следователно предоставянето на ваучери за покупка като тези по главното производство не представлява за целите на ДДС доставка на стоки, а само прехвърляне на бъдещо (и неопределено по предмет) право върху стоки и/или услуги. Ето защо считам, че е необходимо предоставянето на такъв ваучер да се разглежда като доставка на услуги, щом като за целите на ДДС всяка сделка, която не е доставка на стоки, непременно представлява доставка на услуги [9].

32. Съдебната практика подкрепя моето становище. Всъщност макар Съдът да посочва ясно, че по смисъла на правилата за ДДС е възможно да има доставка на стока дори при липса на формално прехвърляне на собственост, във всеки случай той подчертава необходимостта купувачът на стоката да получи възможността „фактически да се разпорежда със стоката, като че ли е неин собственик“ [10]. В хипотезата на предоставяне на ваучери за покупка обаче прехвърлянето на ваучера от едно на друго лице (още) не предоставя никакво право върху конкретна стока.

33. Освен това при възприемане на тълкуването на Комисията предоставянето на ваучери, които могат да се използват за закупуване както на стоки, така и на услуги, би могло да бъде квалифицирано за целите на ДДС само ex post, след като ваучерите са заменени за стоки или услуги. Считам, че това разрешение, което далеч не е най-доброто, рискува да усложни данъчното третиране на предоставянето на ваучери. Това на практика би могло също така да разколебае работодателите да прибягват до тази конкретна форма на плащане на възнаграждение, която обаче представлява определено социално предимство за заетите лица.

34. Това не променя факта, че независимо дали предоставянето на ваучер за покупка трябва да се признае за доставка на стоки или за доставка на услуги, от значение в случая, за да се отговори на запитващата юрисдикция, е само *да се определи дали това предоставяне представлява облагаема сделка*. Всъщност, както видяхме, за целите на ДДС член 2, параграф 1 от Шеста директива определя като облагаеми и двете положения — на доставка на стоки и на услуги, — без да ги разграничава. Следователно не е необходимо да се анализира по-нататък становището на Комисията и може да се премине към разглеждане на трите преюдициални въпроса.

9 — Член 6, параграф 1 от Шеста директива.

10 — Решение на Съда от 8 февруари 1990 г. по дело Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, стр. I-285, точка 7), Решение на Съда от 6 февруари 2003 г. по дело Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, стр. I-1317, точка 32) и Решение на Съда от 14 юли 2005 г. по дело British American Tobacco и Newman Shipping (C-435/03, Recueil, стр. I-7077, точка 35).

V — По първия преюдициален въпрос

A — *Въведение*

35. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да уточни дали предоставянето на ваучери за покупка от работодателя на негов служител, извършено вместо заплащане на част от възнаграждението на последния, представлява възмездна доставка на услуги.

36. Доколкото, както вече бе посочено, тук е ирелевантна квалификацията на предоставянето на ваучерите като доставка на стоки или на услуги, въпросът може да бъде преформулиран в смисъл, че с него от Съда се иска да установи дали посоченото предоставяне представлява възмездна сделка, която като такава попада в приложното поле на правната уредба относно ДДС.

37. Ако наистина става дума за сделка, която се облага с ДДС, Astra Zeneca би трябвало в момента на предаване на ваучера на своя служител да осчетоводи ДДС върху извършените доставки — включен в удържаната за ваучера сума във фиша за заплата на служителя — и след това да приспадне от него ДДС върху получените доставки, платен от Astra Zeneca на посредника, от който са били закупени ваучерите.

38. Ако обаче става дума за сделка извън приложното поле на правилата относно ДДС, не би трябвало да бъде осчетоводяван ДДС върху извършените доставки. Би могъл да се постави въпросът — но както ще видим, това е предмет на третия въпрос — за възможността Astra Zeneca да си възстанови ДДС върху получените доставки, като включи покупката на ваучерите в рамките на общите разходи, предназначени за упражняване на икономическата му дейност.

39. Страните, които представят становища по настоящото дело, не са единни относно това какъв отговор следва да се даде на първия въпрос. Всъщност, от една страна, Комисията и правителството на Обединеното кралство поддържат, че предоставянето на ваучерите от Astra Zeneca на неговите служители представлява възмездна сделка, която като такава се облага с ДДС.

40. Обратно, Astra Zeneca и гръцкото правителство предлагат на въпроса да се отговори отрицателно, като се съсредоточават по-конкретно върху обстоятелството, че плащането на възнаграждение за положен труд не представлява дейност, която се облага с ДДС.

Б — *Съображения*

41. Логически положението, предмет на делото по главното производство, може да се тълкува съгласно правната уредба относно ДДС по два напълно противоположни начина: става дума за двете тълкувания, предложени от страните, които изложих в предходните точки. И двете тълкувания имат преимущества и недостатъци, като нито едното, нито другото имат очевидни противоречия с приложимите разпоредби на правото на Съюза.

42. Считам обаче, че тълкуването, според което предоставянето на ваучерите е сделка, изключена от приложното поле на ДДС, има някои недостатъци, поради което за предпочитане е разрешението, предложено от Комисията и Обединеното кралство.

43. На първо място, отбелязвам, че тълкуването, което разглежда предоставянето на ваучерите като сделка, изключена от приложното поле на ДДС, е приемливо конкретно само ако се разграничи случаят, в който работодателят удържи във фиша за заплата на служителя като стойност на ваучерите точно същата сума, която е платил за покупката на самите ваучери, от случая, в който, осъществявайки тази удръжка, той реализира печалба. Въпросното тълкуване би трябвало да се прилага само в първия от двата случая. Всъщност, ако работодателят реализира „печалба“ [11], прехвърлянето на ваучера от работодателя на служителя създава добавена стойност по смисъла на правната уредба относно ДДС, в резултат на което се поражда задължение за заплащане на данъка.

44. С други думи, според тълкуването, подкрепяно от Astra Zeneca и гръцкото правителство, би било необходимо за целите на ДДС да се предложи диференцирано третиране на предоставените на служителите ваучери за покупка според това дали отчетената във фиша за заплата стойност на ваучера е идентична или не на заплатеното от работодателя за посочения ваучер. В първия случай (идентичност на сумата, платена от работодателя, и сумата, отчетена във фиша за заплата) предоставянето на ваучерите е изключено от приложното поле на ДДС; вторият случай (сумата, платена от работодателя върху получената доставка, е различна от тази, отчетена във фиша за заплата) обаче попада в приложното поле на директивата и работодателят е длъжен да осчетоводи ДДС. В настоящото дело положението е като в първия случай, щом като, както е посочено в съдебното заседание, дружеството Astra Zeneca удържа във фиша за заплата на служителите си точно същата сума, която е платило на посредника. Това не променя факта, че тълкувателно разрешение, което да е приложимо както в първия, така и във втория случай, би било не само по-просто,

11 — Такъв би бил например случаят, в който работодателят е получил ваучерите със значителна отстъпка и е решил да предостави само част от нея на служителя си (който при всички случаи е получил ваучерите на по-ниска от номиналната им цена).

но и по-лесно за прилагане, отколкото разрешение, което налага провеждането на разграничение между двете положения.

45. На второ място, считам, че от икономическа гледна точка при всички случаи ДДС в крайна сметка е в тежест на служителя, което впрочем е в съответствие със системата на ДДС, по смисъла на която данъкът трябва да се поеме от крайния потребител. Всъщност, както признава Astra Zeneca в съдебното заседание, *в стойността на ваучера, осчетоводена във фиша за заплата на служителя, вече е включен ДДС за стоките, които могат да бъдат купени с ваучера от търговците на дребно*. С други думи, служителят плаща чрез сумата, удържана в неговия фиш за заплата, цената на стоките и/или услугите, които ще закупи от продавача на дребно, като тази цена включва ДДС. Става дума за последното плащане в рамките на веригата на облагане с ДДС и данъкът, който служителят поема, очевидно включва както ДДС, който първоначално е включен при първото прехвърляне на ваучера от продавача на дребно на посредника [12], така и ДДС, който се добавя при последващите етапи, и в частност ДДС върху печалбата, реализирана от посредника. Когато отиде при продавача на дребно, за да използва ваучера си, служителят/потребител ще трябва просто да предаде самия ваучер, който включва ДДС, и ще получи в замяна стоките или услугите, които желае.

46. В това отношение следва да се уточни, че въпреки сложността на веригата на облагане с ДДС в настоящия случай, която предизвика разискване в съдебното заседание, при всички положения данъкът се плаща само веднъж. ДДС за стоките или услугите, закупени от търговеца на дребно, е включен във ваучера и когато търговецът на дребно го получи в замяна на доставката на стоки или на услуги, той предприема „затваряне на веригата“, като превежда на данъчните органи ДДС, събран при прехвърлянето на ваучера на посредника, след като приспадне евентуално платения ДДС върху получените доставки.

47. Съображенията в точка 45 имат две последици.

48. От една страна, обстоятелството, че включеният във ваучерите ДДС на практика е в тежест на служителя, е основание от двата тълкувателни подхода, изложени по-горе, да се предпочете подходът, който изисква начисляване на този ДДС. По този начин се избягва положението, при което този данък, който при всички случаи се понася от служителя, „изчезва“, превръщайки се в един вид „скрит“ ДДС.

49. От друга страна е очевидно, че фактът, че Astra Zeneca трябва да осчетоводи

12 — Тази част от ДДС, както вече видяхме в точки 9 и 10, ще бъде внесена от продавача на дребно в държавния бюджет в съответствие с действащата система в Обединеното кралство едва когато ваучерът бъде използван за закупуване на стоки и/или услуги. Тази особеност на системата, както отбелязва и Комисията в съдебното заседание, се отразява само върху *момента* на плащане на данъка, но не и върху останалите аспекти на последния.

ДДС върху предоставянето на ваучерите на своите служители, сам по себе си не предполага никаква особена икономическа тежест за посоченото дружество, тъй като накрая данъкът се понася — в съответствие с общите принципи в областта — от крайния потребител, а именно служителя [13].

50. Поради това считам, че заплащането с ваучери за покупка на част от възнаграждението трябва да се разглежда като сделка, която се облага с ДДС.

51. В това отношение следва да се отбележи, че служителите на Astra Zeneca могат да изберат да не получават никаква част от възнаграждението си във ваучери за покупка, а напротив, изцяло да им се заплаща в пари, съобразно по-традиционния модел. Следователно, предоставянето на ваучерите на служителите може да се разглежда като доставка, извършена срещу заплащане от служителите на определена парична сума (частта от възнаграждението, което те биха получили в пари, ако не бяха получили ваучери).

52. Следователно в настоящия случай са налице всички условия, които се изискват от практиката на Съда, за да се твърди наличието на доставка, извършена възмездно: по-конкретно има насрещна престация, изразена в пари [14], която представлява действително получена сума за доставената стока или услуга [15]. Овен това, ако се приеме, както аз приемам, че предоставянето на ваучерите представлява доставка на услуги, то без съмнение съществува пряка връзка между предоставената услуга и полученото възнаграждение [16].

53. Освен това следва да се отбележи, че Съдът вече е приел, макар и имплицитно, възможността част от възнаграждението на заетото лице да се разглежда като насрещна престация (на заетото лице) за възмездна доставка (осъществена от работодателя в полза на заетото лице) [17].

13 — Ако Astra Zeneca осчетоводи във фиша за заплата точно същата сума, която е платило за ваучерите, отчитането на ДДС от това дружество ще се ограничи до деклариране, че има пълно съвпадане на ДДС за получената и за извършената доставка, и не ще трябва нищо да се плаща на данъчната администрация. Ако стойността, удържана във фиша за заплата, е по-висока от действително платената на посредника сума, данъкът, който Astra Zeneca ще трябва да преведе и който впрочем ще бъде понесен при всички случаи от служителя, ще бъде определен върху разликата между тези суми.

14 — Вж. Решение от 5 февруари 1981 г. по дело Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, стр. 445, точка 13), Решение от 23 ноември 1988 г. по дело Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, стр. 6365, точка 16) и Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Argos Distributors (C-288/94, Recueil, стр. I-5311, точка 17).

15 — Вж. освен цитираните в предходната бележка под линия Решение от 27 март 1990 г. по дело Boots Company (C-126/88, Recueil, стр. I-1235, точка 19) и Решение от 5 май 1994 г. по дело Glawe (C-38/93, Recueil, стр. I-1679, точка 8).

16 — Вж. Решение от 8 март 1988 г. по дело Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, стр. 1443, точка 12) и Решение от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck (C-258/95, Recueil, стр. I-5577, точка 12).

17 — Вж. Решение по дело Fillibeck, посочено по-горе в бележка под линия 16 (точка 16). В това дело Съдът приема, че не е имало насрещна престация на заетите лица в замяна на транспортна услуга, предоставена от работодателя на служителите му. Това е така, защото възнаграждението им остава същото, независимо дали използват предоставената транспортна услуга. От това може да се направи извод a contrario, че по принцип част от възнаграждението може да се разглежда като насрещна престация за доставка, която се облага с ДДС, при условие че както е в настоящия случай, частта от възнаграждението, която представлява насрещна престация, е ясно определима.

54. Накрая, ще отбележа, че за да се приеме позицията на Astra Zeneca, че плащането на служителите чрез ваучери за покупка представлява форма на възнаграждение, която не се облага с ДДС, на практика е необходимо ваучерите да се приравнят на пари и да се разглеждат като обикновена „алтернатива“ на парите в брой. Считам обаче, че това приравняване не може да бъде подкрепено. От една страна, за разлика от парите, ваучерите за покупка всъщност не могат да се използват навсякъде, а само при продавачите на дребно, които са ги издали. От друга страна, не трябва да се забравя, че по принцип ваучерите се предоставят точно *в замяна* на парична сума и могат, както е в случая при прехвърлянето от продавача на дребно на Astra Zeneca, преминавайки през посредник, да произведат добавена стойност и (следователно) приходи от ДДС, което, напротив, не се случва при парите в брой.

55. Поради гореизложените причини считам следователно, че е по-добре плащането на част от възнаграждението чрез ваучери за покупка да се приеме като възмездна сделка, в рамките на която работодателят е длъжен да осчетоводи ДДС.

56. При това положение предлагам на Съда да отговори на първия въпрос, че плащането на заплата или на част от нея чрез ваучери за покупка при условията, разглеждани в главното производство, представлява сделка, която се облага с ДДС по смисъла на Шеста директива.

VI — По втория преюдициален въпрос

57. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да уточни дали при отрицателен отговор на първия въпрос плащането на част от възнаграждението във ваучери за покупка може да се разглежда като дейност, обхванатата от член 6, параграф 2 от Шеста директива. Тази разпоредба, както е известно, приравнява на възмездна доставка на услуги, която следователно трябва да се облага с ДДС, някои дейности, извършвани без насрещна престация, сред които по-специално са „безвъзмездните доставки на услуги, извършени от данъчнозадълженото лице […] за нуждите на неговия персонал“. [неофициален превод]

58. След като предлагам на първия въпрос да се отговори утвърдително, не е необходимо да се дава отговор на втория. Ето защо излагам следващите съображения при условията на евентуалност, в случай че Съдът не последва разрешението, което предлагам в отговор на първия въпрос.

59. Законодателят, автор на директивата, налага плащането на ДДС за някои дейности, извършвани без насрещна престация, в полза на лицето, което ги извършва, или на неговите служители, поради една очевидна причина. Става дума за това да се попречи на данъчнозадълженото лице, което по принцип може при покупката на стоки или услуги, предназначени за предприятието, да приспадне ДДС върху получените доставки, да избегне плащането на ДДС, когато изважда стоки от патримониума на своето дружество или доставя услуги за лични цели. По този начин се предотвратява възможността данъчнозадълженото лице да се възползва от предимства, на които няма право в сравнение с обикновения потребител, който купува стоката или услугата, плащайки ДДС [18].

60. Отново във връзка с втория въпрос, само Комисията и правителството на Обединеното кралство, впрочем при условията на евентуалност и с определена сдържаност, предлагат възможността за утвърдителен отговор. Техните съображения могат да се обобщят по следния начин: при отрицателен отговор на първия въпрос е необходимо да се приеме, че предоставянето на ваучерите за покупка от работодателя на служителя е извършено безвъзмездно. При това положение се прилага правилото, което се съдържа в член 6, параграф 2 от Шеста директива.

61. Струва ми се обаче, че включително при отрицателен отговор на първия въпрос положението не попада автоматично в приложното поле на член 6, параграф 2.

62. Всъщност е необходимо да се отбележи, че посоченото правило се прилага при наличието на две отделни условия: на първо място, употребата на услугата — или на стоката, ако искаме да отчетем положението, обхванато от член 6, параграф 2, буква а) — трябва да бъде за лични цели или във всеки случай за цели, които са различни от нуждите на предприятието, и на второ място, безвъзмездния характер на сделката.

63. Що се отнася най-напред до второто условие, дори евентуален отрицателен отговор на първия въпрос не означава, че то е изпълнено. Обстоятелството, че би могло да се приеме, че предоставянето на ваучерите не представлява сделка, която подлежи на облагане с ДДС, не означава непременно, че тя е била извършена безвъзмездно. По-специално, както видяхме, макар да не подкрепям това тълкуване, предоставянето на ваучерите би могло да се разглежда само като начин на плащане на възнаграждението, който като такъв излиза извън приложното поле на правната уредба на ДДС. От това обаче не следва, че сделката е извършена безвъзмездно.

64. По-специално ми изглежда напълно очевидно, без да се засяга правната квалификация, която може да бъде дадена на

18 — Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler (C-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 33), Решение от 17 май 2001 г. по дело Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. I-4049, точка 56) и Решение от 11 декември 2008 г. по дело Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точка 46).

предоставянето на ваучерите, че те не са „подарени“ на заетите лица, а са ясно определена насрещна престация за положения от тях труд.

65. Следователно, макар крайното предназначение на самите ваучери да не може да бъде свързано с дейността на предприятието, щом като те без никакво съмнение са предназначени за задоволяване на личните нужди на персонала [19], условието за безвъзмездност на сделката все пак не е изпълнено [20].

66. Ето защо на втория преюдициален въпрос предлагам евентуално да се отговори, че плащането на заплата или на част от нея чрез ваучери за покупка не представлява безвъзмездна дейност, която може да се приравни на безвъзмездна доставка на услуги по смисъла на член 6, параграф 2 от Шеста директива.

19 — Всъщност не съществува никаква връзка между покупките, които могат да се направят с ваучерите от заетите лица, и упражняването на дейността на предприятието от работодателя. Освен това в практиката си в тази област Съдът е склонен да тълкува ограничително обстоятелствата, при които съществува връзка с дейността на предприятието. Вж. например Решение по дело Fillibeck, посочено по-горе в бележка под линия 16 (точки 26 и 29) и Решение по дело Danfoss, посочено по-горе в бележка под линия 18 (точки 57 и 58).

20 — Следва да се уточни накратко, че в съответствие със съдебната практика е необходимо да става дума за действителна безвъзмездност: евентуалното наличие на намалена или по-ниска от себестойността насрещна престация не може да бъде приравнено на безвъзмездност. Вж. Решение от 20 януари 2005 г. по дело Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Recueil, стр. I-743, точки 22—24).

VII — По третия преюдициален въпрос

67. Третият преюдициален въпрос е формулиран от запитващата юрисдикция също при условията на евентуалност. С него от Съда се иска да уточни дали при отрицателен отговор на първите два въпроса Astra Zeneca може да приспадне ДДС върху получените доставки, на основание че покупката на ваучерите от Astra Zeneca от посредника може да се разглежда като част от общите разходи на предприятието.

68. И в този случай предвид предложения от мен отговор на първия въпрос следващите съображения са представени при условията на евентуалност, ако Съдът избере да даде на първия въпрос отговор, различен от моя.

69. Както видяхме, според Astra Zeneca отговорът на първите два въпроса трябва да е отрицателен и плащането на част от възнаграждението във ваучери за покупка трябва да попадне извън приложното поле на разпоредбите в областта на ДДС. Посоченото дружество обаче разглежда покупката на ваучери като общ разход, свързан с упражняването на дейността на предприятието: следователно платеният ДДС върху получените доставки трябва да бъде отчетен и приспаднат при изчисляването на общия размер на ДДС, който следва да се преведе в държавния бюджет на Обединеното кралство.

70. Предимството за Astra Zeneca от това тълкуване е очевидно. Докато всъщност евентуалното задължение да се начисли ДДС към момента на предоставяне на ваучерите на служителите би довело до взаимна отмяна на ДДС върху получените доставки и на ДДС върху извършените доставки [21], разглеждането на предоставянето на ваучери на заетите лица като освободена сделка и отнасянето на ДДС върху получените доставки към общите разходи на предприятието би позволило на въпросното предприятие да получи данъчно предимство.

71. Считам обаче, че позицията на Astra Zeneca не може да бъде споделена дори ако плащането на част от възнаграждението във ваучери за покупка се разгледа като сделка, попадаща извън приложното поле на ДДС.

72. Необходимо е да се припомни, че според установената съдебна практика правото на приспадане на ДДС върху получените доставки е съставна част от механизма на този данък и по принцип не може да бъде ограничавано [22]. Механизмът на приспадане има за цел да гарантира неутралния характер на данъка за всички икономически дейности, освобождавайки предприемача от тежестта на платения или платимия ДДС в рамките на всичките му икономически дейности [23].

73. Вярно е, че Съдът допуска възможността да се приспадне ДДС върху получените доставки, платен от предприемача при покупката на стоки и/или услуги, предназначени за упражняване на освободени от ДДС дейности или дейности, попадащи извън приложното поле на този данък. Това по-специално е възможно, при условие че: i) търговецът упражнява икономически дейности, които се облагат с ДДС; ii) разходите за извършване на освободените сделки са съставна част от крайната цена на стоките; и iii) има непосредствена и пряка връзка между сделките, за които е платен ДДС, и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице [24].

74. Тази практика на Съда обаче се основава на презумпцията по-конкретно, че непризнаването на приспадането на ДДС, платен върху получените доставки, би довело до нарушение на принципа на неутралитет на ДДС и до налагане на плащането на част от данъка на предприемача, вместо на крайния потребител [25].

21 — Освен, както видяхме, ако съществува разлика между сумата, платена на посредника за получените доставки, и сумата, удържана за извършените доставки във фиша за заплата на служителя. Вж. в това отношение бележка под линия 13.

22 — Вж. например Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18) и Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43).

23 — Решение от 14 февруари 1985 г. по дело Rompelman (286/83, Recueil, стр. 655, точка 19) и Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National (C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 24 и цитираната съдебна практика).

24 — Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik (C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точки 36 и 37). Вж. също Решение от 29 октомври 2009 г. по дело AB SKF (C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точки 58—68), както и моето заключение по същото дело, представено на 12 февруари 2009 г. (по-специално точки 59—62).

25 — Вж. Решение по дело AB SKF, посочено по-горе в бележка под линия 24 (точки 66 и 67 и цитираната съдебна практика).

75. В конкретния случай обаче не се намираме в положение от този вид.

76. Както вече отбелязах по-горе [26], дружеството Astra Zeneca удържа във фиша за заплата на служителя цената, която е платило за ваучера *с включен ДДС*. Накрая служителят плаща със своя собствен труд ДДС върху стоките, които ще купи с ваучера. Този данък не остава в тежест на Astra Zeneca. Следователно няма причина да му се признае право да приспадне ДДС, който в крайна сметка не трябва да понася.

77. Всъщност ваучерът не само не е елемент, чиято цена на придобиване се включва в общите разходи на предприятието, а напротив, се прехвърля пряко, заедно с включения в него ДДС, от работодателя на служителя, който „плаща“ насрещната престация чрез съответно намаляване на паричната част от своето възнаграждение. За разлика от това, в случаите, в които Съдът допуска правото на приспадане на ДДС върху получените доставки, платен при покупката на стоки или услуги, които се използват за освободени сделки, този ДДС се отнася до дейности (типично консултантски), за които данъкът в крайна сметка се понася без никакво съмнение от предприятието [27].

78. Накрая, не трябва също да се забравя, че правото на приспадане на ДДС за стоки или за услуги, използвани за освободени сделки, е предвидено само като изключение [28].

79. Следователно предлагам на Съда евентуално да отговори на третия въпрос, че работодателят, който плаща част от възнаграждението на своите служители във ваучери за покупка при условията, разглеждани в главното производство, не може да приспадне ДДС, платен върху получените доставки, като включи покупката на тези ваучери в общите разходи на предприятието.

26 — Вж. точка 45 от настоящото заключение.

27 — Вж. напр. Решение по дело Abbey National (посочено по-горе в бележка под линия 23), Решение по дело Kretztechnik (посочено по-горе в бележка под линия 24) и Решение по дело AB SKF (посочено по-горе в бележка под линия 24).

28 — Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group, C-4/94 (Recueil, стр. I-983, точка 23).

VIII — Заключение

80. Въз основа на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Duties Tribunal, Manchester три преюдициални въпроса, че плащането на заплата или на част от заплата чрез ваучери за покупка при условията, разглеждани в главното производство, представлява сделка, която се облага с ДДС съгласно Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, както и съгласно Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.