

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 29 juli 2010 *

I mål C-40/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket), genom beslut av den 16 januari 2009, som inkom till domstolen den 29 januari 2009, i målet

Astra Zeneca UK Ltd

mot

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász, T. von Danwitz och D. Šváby,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren N. Nanchev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 mars 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Astra Zeneca UK Ltd, genom M. Conlon, QC, och D. Southern, barrister, befullmäktigade av G. Salmond, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom H. Walker, i egenskap av ombud, biträdd av N. Fleming, QC,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis och I. Bakopoulos samt genom V. Karra, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 april 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1, 6.2 första stycket b och 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Astra Zeneca UK Ltd (nedan kallat Astra Zeneca) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallat Commissioners) angående den mervärdesskatt som påförts bolaget med anledning av de kuponger som dess anställda tillhandahållits som en del av lönen.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet anges följande:

”Mervärdes[s]katt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.”

4 Artikel 4.1 och 4.2 i direktivet har följande lydelse:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 5.1 i samma direktiv anges följande:

”Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.”

6 I artikel 6.1 första stycket i nämnda direktiv anges följande:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.”

7 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f däri, anges följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärdes[s]katt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 8 Astra Zeneca är ett bolag som bedriver verksamhet inom läkemedelsindustrin.
- 9 Bolaget tillhandahåller sina anställda, vilka inte är skattskyldiga för mervärdesskatt, ett lönesystem som består av en fast årlig del kallad förmånsfonden (Advantage Fund), avseende ett belopp i kontanter och i förekommande fall förmåner som de anställda väljer i förväg, vilket innebär att varje förmån som den anställde väljer leder till ett visst avdrag från dennes förmånsfond.
- 10 Bland dessa förmåner erbjuder Astra Zeneca sina anställda värdekuponger som kan användas i vissa affärer.
- 11 Dessa värdekuponger har ett nominellt värde av 10 GBP men de belastar den anställdes förmånsfond med ett lägre belopp (mellan 9,25 GBP och 9,55 GBP).
- 12 Astra Zeneca upprättade sina mervärdesskattedeclarationer på grundval av principen att bolaget inte var skyldigt att debitera utgående mervärdesskatt på tillhandahållandet av kuponger till de anställda och att det heller inte förelåg någon avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som Astra Zeneca erlagt vid inköp av kupongerna.
- 13 Astra Zeneca har dock i efterhand hävdats att då kostnaden för kupongerna ingår bland bolagets allmänna kostnader borde det ha rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på detta inköp, utan någon skyldighet att debitera utgående mervärdesskatt på tillhandahållandet av ifrågakvarande kuponger till de anställda, eftersom tillhandahållandet inte skett mot vederlag.

- 14 Astra Zeneca yrkade därför som en säkerhetsåtgärd återbetalning från Commissioners av den ingående mervärdesskatt som bolaget erlagt på förvärvet av värdekuponger.

- 15 Commissioners beslutade med anledning av yrkandet för det första att Astra Zeneca inte har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på inköpet av kupongerna, eftersom bolaget inte använder dessa för skattepliktiga transaktioner.

- 16 Commissioners beslutade för det andra att Astra Zeneca alternativt har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som belöper på förvärv av kupongerna, men att de då samtidigt är skyldigt att redovisa mervärdesskatt på tillhandahållandet av kupongerna till de anställda, antingen på grund av att kupongerna tillhandahålls mot vederlag, eftersom ett avdrag görs från de anställdas förmånsfonder, eller på grund av att kupongerna ställs till de anställdas förfogande för ändamål som är främmande för bolagets verksamhet. I det senare fallet motsvarar värdet på den tillhandahållna tjänsten kostnaden för att tillhandahålla kupongerna, och Astra Zeneca ska då redovisa utgående mervärdesskatt på det beloppet.

- 17 Commissioners beslutade följaktligen att avslå Astra Zenecas återbetalningsyrkande och fattade som en säkerhetsåtgärd ett beslut om uppbörd av den utgående mervärdesskatten för det fall Astra Zeneca skulle erbjuda sina anställda dessa kuponger mot vederlag.

- 18 Astra Zeneca överklagade Commissioners beslut till den hänskjutande domstolen.

19 Mot denna bakgrund beslutade VAT and Duties Tribunal, Manchester, att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 2.1 i [sjätte direktivet] i ett fall som det förevarande, där en anställd har rätt enligt sitt anställningsavtal att välja att få en del av sin lön i form av en kupong till nominellt värde, tolkas så, att arbetsgivarens tillhandahållande av denna kupong till den anställde utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag?

- 2) Om svaret på fråga 1 är nekande, ska då artikel 6.2 b [i sjätte direktivet] tolkas så, att arbetsgivarens tillhandahållande av kupongen till den anställde i enlighet med anställningsavtalet ska behandlas som ett tillhandahållande av tjänster när kupongen är avsedd att användas av den anställde för dennes privata ändamål?

- 3) Om överlåtelsen av kupongen varken utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 [i sjätte direktivet] eller ett tillhandahållande av tjänster enligt artikel 6.2 b [i samma direktiv], ska då artikel 17.2 [i det direktivet] tolkas så, att arbetsgivaren har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som belöper på inköp och tillhandahållande av kupongen till den anställde i enlighet med anställningsavtalet, när kupongen är avsedd att användas av den anställde för dennes privata ändamål?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att ett bolags tillhandahållande av värdekuponger till sina anställda som en del av lönen till dem utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag.
- 21 Mervärdesskatt har getts ett mycket vitt tillämpningsområde i artikel 2 i sjätte direktivet, då leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium – vid sidan av import av materiella tillgångar – räknas upp i direktivets artikel 2, som rör skattepliktiga transaktioner, och eftersom ”skattskyldig person” i artikel 4.1 definieras som varje person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat (se dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 6, av den 12 september 2000 i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland, REG 2000 s. I-6537, punkt 24, och av den 12 november 2009 i mål C-154/08, kommissionen mot Spanien, punkt 87).
- 22 Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 4.2 i sjätte direktivet såsom innefattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Nederländerna, punkt 7, kommissionen mot Grekland, punkt 25, och kommissionen mot Spanien, punkt 88).

- 23 Vid en analys av dessa definitioner framgår att begreppet ekonomisk verksamhet har ett omfattande tillämpningsområde och att begreppet har en objektiv karaktär i den betydelsen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Nederländerna, punkt 8, kommissionen mot Grekland, punkt 26, och kommissionen mot Spanien, punkt 89).
- 24 Med hänsyn till mervärdesskattens omfattande tillämpningsområde ska ett sådant bolag som Astra Zeneca, vid tillhandahållandet av kuponger till sina anställda mot att dessa avstår från en del sin lön i kontanter, anses bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.
- 25 De anställda som erhåller de kuponger som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan använda dessa för att köpa varor eller tjänster i vissa affärer, och kupongerna innebär därmed, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande, en övergång på de anställda av en framtida och obestämd rätt till varor eller tjänster.
- 26 I den utsträckning kupongerna inte leder till en omedelbar övergång av förfoganderätten till en vara, utgör alltså inte tillhandahållandet av kupongerna i mervärdesskattehanseende någon leverans av vara i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, utan ett tillhandahållande av tjänster i enlighet med artikel 6.1 i samma direktiv. Enligt sistnämnda bestämmelse ska nämligen varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5 anses som ett tillhandahållande av en tjänst.
- 27 Vid bedömningen av huruvida tillhandahållandet av tjänster av det slag som är i fråga i den nationella domstolen ska anses som ersättning är det här lämpligt att påminna om att det framgår av fast rättspraxis att begreppet ”tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag”, i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, förutsätter

att det finns en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls (se dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988, s. 1443, punkt 12, och av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck, REG 1997 s. I-5577, punkt 12, samt domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Grekland, punkt 29, och kommissionen mot Spanien, punkt 92).

- 28 Likaså följer det av fast rättspraxis att den enhetliga beräkningsgrunden vid tillhandahållande av vara eller tjänst utgörs av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller. Detta vederlag utgör således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier. Detta vederlag ska dessutom kunna mätas i pengar (se domen i det ovannämnda målet Filibeck, punkterna 13 och 14 och där angiven rättspraxis).
- 29 Vad gäller den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen finns en direkt koppling mellan värdet på de kuponger som Astra Zeneca tillhandahåller sina anställda och den del av lönen i kontanter som de anställda måste avstå ifrån som ersättning för tillhandahållandet.
- 30 I stället för att erhålla hela lönen i kontanter måste nämligen de av Astra Zenecas anställda som har valt att få sådana kuponger avstå från en del av nämnda lön i utbyte mot kupongerna, varpå denna transaktion medför ett specifikt avdrag från förmånsfonderna för de anställda som gjort detta val.
- 31 För övrigt föreligger inga tvivel om att Astra Zeneca faktiskt erhåller ett vederlag för tillhandahållandet av kupongerna i fråga och att detta vederlag erläggs i form av kontanter, eftersom vederlaget motsvarar en del av lönen i kontanter till de anställda.

- 32 Såsom framkom under förhandlingen är det dessutom slutkonsumenten av de varor eller tjänster som kan köpas för dessa kuponger, det vill säga de anställda vid Astra Zeneca, som får bära den mervärdesskatt som belöper på tillhandahållandet av kupongerna. Det avdrag på lönen till de anställda som detta tillhandahållande föranleder motsvarar nämligen priset för de aktuella kupongerna och hela den mervärdesskatt som belöper på dessa.
- 33 Som generaladvokaten påpekade i punkt 45 i sitt förslag till avgörande gäller således att när en anställd önskar använda sådana kuponger, behöver denne endast överlämna dessa, vilka inkluderar mervärdesskatt, till återförsäljaren eller tillhandahållaren av tjänsten i fråga för att i utbyte erhålla de önskade varorna eller tjänsterna, varvid priset på dessa varor eller tjänster, inklusive mervärdesskatt, har betalats av den anställde vid den tidpunkt när denne valde att erhålla kupongerna och samtidigt avstod från en del av sin lön. Det är därmed först när den anställde använder dessa kuponger som återförsäljaren eller tillhandahållaren av tjänsten redovisar mervärdesskatt för dessa varor eller tjänster till skattemyndigheten.
- 34 Under dessa förhållanden utgör den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag, i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.
- 35 Den första frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 2.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett bolags tillhandahållande av en värdekupong, vilken bolaget har köpt in för ett pris inklusive mervärdesskatt till sina anställda mot att dessa avstår från en del av sin lön i kontanter, utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den andra och den tredje frågan

- 36 Med hänsyn till svaren på den första frågan saknas skäl att besvara den andra och den tredje frågan.

Rättegångskostnader

- 37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så, att ett bolags tillhandahållande av en värdekupong, vilken bolaget har köpt in för ett pris inklusive mervärdesskatt till sina anställda mot att dessa avstår från en del av sin lön i kontanter, utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.

Underskrifter