

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 17 listopada 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 26 ust. 1 lit. b) – Nieodpłatne świadczenie usług – Nieodpłatne przekazanie bonów pracownikom przedsiębiorstwa podatnika w ramach programu uznawania i nagradzania – Transakcje uznane za odpłatne świadczenie usług – Zakres – Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-607/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 11 listopada 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2020 r., w postępowaniu:

GE Aircraft Engine Services Ltd

przeciwko

Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, L. Bay Larsen, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego pierwszej izby, P. G. Xuereb (sprawozdawca), A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Trapeta,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 listopada 2021 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu GE Aircraft Engine Services Ltd – L. Allen, barrister, i W. Shah, solicitor,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė, X. Lewis i V. Uher, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 stycznia 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku

od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy GE Aircraft Engine Services Ltd (zwaną dalej „GEAES”) a Commissioners for His Majesty’s Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego za okres od grudnia 2013 r. do października 2017 r. z tytułu niezadeklarowanego należnego podatku od wartości dodanej (VAT) od wartości bonów wydawanych przez GEAES pracownikom w ramach ustanowionego przez tę spółkę programu uznawania i nagradzania.

Ramy prawne

Prawo Unii

Umowa o wystąpieniu

3 Decyzją Rady (UE) 2020/135 z dnia 30 stycznia 2020 r. w sprawie zawarcia Umowy o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz.U. 2020, L 29, s. 1; zwanej dalej „umową o wystąpieniu”) Rada Unii Europejskiej zatwierdziła w imieniu Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej umowę o wystąpieniu, która została załączona do tej decyzji.

4 Artykuł 86 umowy o wystąpieniu, zatytułowany „Sprawy zawisłe przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej”, stanowi w ust. 2 i 3:

„2. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej pozostaje właściwy do wydawania orzeczeń w trybie prejudycjalnym na wnioski sądów Zjednoczonego Królestwa złożone przed zakończeniem okresu przejściowego.

3. Na użytek niniejszego rozdziału uznaje się, że postępowania zostały wszczęte przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały złożone w dniu wpisania do rejestru dokumentu wszczynającego postępowanie przez [sekretariat Trybunału Sprawiedliwości [...]”.

5 Zgodnie z art. 126 umowy o wystąpieniu okres przejściowy rozpoczyna się w dniu wejścia w życie tej umowy i kończy się w dniu 31 grudnia 2020 r.

Dyrektywa VAT

6 Artykuł 26 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każde z następujących czynności:

a) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

7 Artykuł 26 dyrektywy VAT został transponowany w porządku prawnym Zjednoczonego

Królestwa w drodze art. 3 Value Added (Supply of Services) Order 1992 [rozporządzenia w sprawie podatku od wartości dodanej od świadczenia usług z 1992 r.], który ma następujące brzmienie:

„[...] jeżeli osoba prowadząca działalność gospodarczą wykorzystuje usługi, które zostały jej świadczone, na jakikolwiek użytek prywatny lub wykorzystuje je bądź umożliwia ich wykorzystanie jakiejkolwiek osobie do celów innych niż działalność przedsiębiorstwa, taką osobę uważa się, do celów ustawy, za świadczącą owe usługi w ramach działalności przedsiębiorstwa”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 GEAES, spółka prawa brytyjskiego należąca do międzynarodowej grupy General Electric (zwanej dalej „grupą GE”), prowadzi działalność w Zjednoczonym Królestwie w sektorze produkcji silników lotniczych.

9 Grupa GE wdrożyła program zwany „Above & Beyond”, którego celem było wyróżnienie i nagradzanie najbardziej zasługujących na uznanie i osiągniętych najlepsze wyniki pracowników. W ramach tego programu każdy pracownik mógł nominować swego współpracownika w związku z działaniami, co do których uważał, iż zasługują one na nagrodę, zgodnie z warunkami udziału w tym programie oraz zgodnie z przewidzianym w nim systemem gradacji nagród.

10 Zgodnie z ustanowionym w ten sposób systemem nagradzania, o ile pracownik nominowany do nagrody najwyższego stopnia, mógł pod pewnymi warunkami, otrzymać płatność gotówką, o tyle pracownik nominowany do nagrody średniego stopnia mógł otrzymać bonusy (zwane dalej „odnośnymi bonami”), podczas gdy pracownik nominowany do nagrody najniższego stopnia otrzymywał nagrodę w formie dyplomu uznania.

11 W przypadku nagrody obejmującej bonusy pracownik musiał skorzystać ze strony internetowej zawierającej listę szczegółowo wyznaczonych sprzedawców detalicznych (zwanymi dalej „wyznaczonymi sprzedawcami detalicznymi”), aby wybrać jednego z nich, u którego mógł wykorzystać swój bonus.

12 Omawiana strona internetowa była zarządzana przez spółkę, która zajmowała się zakupem odnośnych bonów bezpośrednio od wspomnianych sprzedawców detalicznych, aby następnie sprzedać je General Electric USA. Ta ostatnia spółka zbywała je następnie innemu podmiotowi grupy GE, również mającemu siedzibę w Stanach Zjednoczonych, a mianowicie spółce GE HQ, która z kolei odsprzedawała je różnym podmiotom należącym do grupy GE, w szczególności spółce GEAES.

13 Organ podatkowy wydał wobec GEAES i dziewiętnastu innych członków grupy GE decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowego z tytułu VAT dotyczących transakcji polegających na oferowaniu odnośnych bonów pracownikom nominowanym w ramach programu „Above & Beyond”. Organ ten uznał bowiem, że GEAES oraz inni członkowie grupy GE powinni rozliczyć podatek należny od wartości tych bonów.

14 GEAES oraz dziewiętnastu innych członków grupy GE, których sprawa dotyczy, wniosli do sądu odsyłającego, czyli First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], skargę na tę decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowego, przy czym skarga wniesiona przez GEAES została uznana za sprawę pilotażową dla wszystkich dwudziestu postępowania.

15 Sąd odsyłający zauważył, że spór w postępowaniu głównym dotyczy wyłączenie nagród średniego stopnia, w ramach gradacji nagród, o której mowa w pkt 10 niniejszego wyroku. W

szczególności strony nie zgadzają się co do kwestii, czy nieodpłatne przekazanie przez GEAES bonów jej pracownikom stanowi transakcję, którą należy traktować jako odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT i czy transakcja ta powinna w związku z tym podlegać opodatkowaniu VAT.

16 W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnia, że zdaniem GEAES przekazanie oddanych bonów pracownikom w ramach programu „Above & Beyond” nie stanowi opodatkowanego świadczenia na podstawie art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, ponieważ wspomniany program jest związany z działalnością gospodarczą tej spółki, a wynikająca z tego korzyść dla pracowników ma charakter wtórny. Należy bowiem dokonać rozróznienia między celem gospodarczym realizowanym przez tę spółkę poprzez nieodpłatne przekazanie bonów a wykorzystaniem ich przez pracowników do celów prywatnych.

17 Taka wykładnia byłaby zgodna z orzecznictwem Trybunału wynikającym w szczególności z wyroków: z dnia 16 października 1997 r., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491) i z dnia 11 grudnia 2008 r., Danfoss i AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Natomiast zdaniem organu podatkowego w zakresie, w jakim oddane bonusy są przekazywane nieodpłatnie pracownikom, z przeznaczeniem do użytku osobistego poza ramami działalności gospodarczej GEAES, należy uznać, że przesłanki zastosowania art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT zostały spełnione. Okoliczności, że GEAES wiódł o przekazanie oddanych bonów z celami działalności przedsiębiorstwa jest w tym względzie bez znaczenia.

19 Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto, po pierwsze, że w ramach transakcji nabycia oddanych bonów od GE HQ, GEAES płać VAT z tytułu tego nabycia w oparciu o mechanizm odwrotnego obciążenia, jednocześnie odzyskuje następnie odpowiedni podatek naliczony.

20 Po drugie, sąd odsyłający podkreśla, że w ramach transakcji komercyjnej, w trakcie której pracownik nominowany w programie „Above & Beyond” używa swoich bonów w celu nabycia towarów lub usług od jednego z wyznaczonych sprzedawców detalicznych, sprzedawca ten odprowadza podatek należny od wartości bonu.

21 Ponadto zdaniem tego sądu oferta bonów stanowi nieodpłatne świadczenie usług, a zatem należy ustalić, czy to świadczenie usług jest dokonywane na prywatny użytek podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa. W szczególności sąd ten uważa, że istnieje uzasadnione wątpliwości co do wykładni wyrażenia „na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa” w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT oraz stosowania tego przepisu w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

22 W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wydawanie przez podatnika – w ramach programu nagród uznaniowych dla pracowników osiągniętych wysokie wyniki – pracownikom bonów do wykorzystania u sprzedawców detalicznych bądź innych osobami trzecimi stanowi świadczenie dokonywane »na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa« w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT?

2) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie okoliczność, że podatnik wódł o wydawanie bonów towarowych członkom personelu z celami działalności swojego przedsiębiorstwa?

3) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie okoliczność, że bony towarowe wydawane członkom personelu są przeznaczone do wykorzystania na ich potrzeby własne i mogą być one wykorzystane na prywatny użytek tych członków personelu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23 Na wstępie należy stwierdzić, że z art. 86 ust. 2 umowy o wystąpieniu, która weszła w życie w dniu 1 lutego 2020 r., wynika, że Trybunał pozostaje właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wniosków sądów Zjednoczonego Królestwa złożonych przed końcem okresu przejściowego, wyznaczonego na dzień 31 grudnia 2020 r., co ma miejsce w przypadku niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

24 Poprzez trzy pytania, które należy rozpatrzyć kolejno, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zakresem stosowania tego przepisu jest objęte świadczenie usług polegające na oferowaniu przez przedsiębiorstwo swoim pracownikom bonów w ramach ustanowionego przez to przedsiębiorstwo programu, mającego na celu wyróżnienie i nagrodzenie najbardziej zasługujących na uznanie i osiągniętych najlepszych wyniki pracowników.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 26 ust. 1 dyrektywy VAT zrównuje niektóre transakcje, z tytułu których podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, z odpłatnym świadczeniem usług. Celem tego przepisu jest zapewnienie równego traktowania, z jednej strony, podatnika, który przeznaczają towary lub świadczy usługi do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników, a z drugiej strony, odbiorcy końcowego, który nabywa towar lub świadczy usługę tego samego rodzaju. Mając na uwadze realizację tego celu, art. 26 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy uniemożliwia podatnikowi, który mógł dokonać odliczenia VAT przy zakupie towaru związanego z jego przedsiębiorstwem, uniknięcie zapłacenia tego podatku wówczas, gdy przekazuje ten towar do celów prywatnych jego lub jego pracowników, i uzyskanie w ten sposób nieuzasadnionych korzyści w porównaniu z konsumentem końcowym, który nabywa towar, płaci VAT. Ponadto art. 26 ust. 1 lit. b) rzeczony dyrektywy nie pozwala na to, aby podatnik lub jego pracownicy otrzymywali usługi wolne od podatku, przy których nabyciu osoba prywatna musiałaby uiścić VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r., *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W celu ustalenia, czy świadczenie, które polega na oferowaniu przez przedsiębiorstwo pracownikom bonów w ramach programu mającego na celu w szczególności wyróżnienie i nagrodzenie najbardziej zasługujących na uznanie i osiągniętych najlepszych wyniki pracowników, stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, należy poddać ocenie wszystkie okoliczności, w jakich się ono odbywa, a w szczególności charakter i cele tego programu.

27 W niniejszym przypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika zasadniczo, że przede wszystkim program „Above & Beyond”, a w szczególności nagrody średniego stopnia, w ramach gradacji nagród, o której mowa w pkt 10 niniejszego wyroku, została opracowana przez GEAES w celu zwiększenia wydajności pracowników tej spółki, a tym samym przyczynienia się do lepszej rentowności przedsiębiorstwa. Wdrożenie tego programu było zatem podyktowane względami związanymi z prawidłowym prowadzeniem działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa i dążeniem do osiągnięcia dodatkowych zysków, a wynikająca z tego korzyść dla pracowników miała jedynie charakter uboczny w stosunku do potrzeb przedsiębiorstwa. Przyczyniając się bowiem do zwiększenia motywacji pracowników, program ten wywołuje pozytywne skutki pod względem wydajności i rentowności.

28 Ponadto odnośne bonu materializują prawo korzystających z nich pracowników do otrzymania towarów lub usług od jednego z wyznaczonych sprzedawców detalicznych (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 marca 1990 r., *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, pkt 12). Zgodnie zatem z systemem ustanowionym przez GEAES za pośrednictwem programu „Above & Beyond”, uzyskanie takiego bonu przez pracownika nominowanego w ramach tego programu, ze względu na sam swój charakter, nie stanowi nic innego niż dokument, który obejmuje spoczywający na wyznaczonych sprzedawcach detalicznych obowiązek przyjęcia tego bonu zamiast pieniędzy zgodnie z jego wartością nominalną (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 października 1996 r., *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Wreszcie GEAES jako pracodawca nie uczestniczy w wyborze towarów lub usług dokonywanym przez pracowników u wspomnianych sprzedawców detalicznych.

30 Prowadzi to do stwierdzenia, że gdyby należało wziąć pod uwagę jedynie sposób korzystania z tych bonów, trzeba by uznać, iż zaspokajają one prywatne potrzeby pracowników.

31 Należy jednak zauważyć, że przekazywanie tych bonów nie następuje w zależności od prywatnych potrzeb pracowników, ponieważ ci ostatni nie dysponują środkami gwarantującymi im w sposób pewny możliwość korzystania z nich. Jak wynika bowiem z pkt 9 niniejszego wyroku, inicjatywa ich przyznania należy do innych pracowników przedsiębiorstwa i odbywa się na podstawie kryteriów ściśle zawodowych i wyłącznie wtedy, gdy nominowani pracownicy są uważani za zasługujących na nagrodę średniego stopnia w ramach gradacji nagród, o której mowa w pkt 10 tego wyroku.

32 Ponadto bezsporne jest, że przekazanie przez GEAES odnośnych bonów jest dokonywane bez żadnego wynagrodzenia lub świadczenia wzajemnego ze strony korzystających z nich pracowników, a ich koszt ponosi sam GEAES. Wspomniane świadczenie usług przynosi jednak tej spółce korzyść w postaci perspektywy zwiększenia jej obrotów dzięki większej motywacji jej pracowników, a tym samym dzięki wzrostowi ich wydajności (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 marca 1990 r., *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, pkt 13). Osobista korzyść, jaka wynika z tego dla pracownika, wydaje się mieć jedynie charakter uboczny względem potrzeb przedsiębiorstwa.

33 W świetle powyższych rozważań i z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, należy zauważyć, że nieodpłatne przekazanie przez GEAES odnośnych bonów pracownikom nominowanym w ramach programu „Above & Beyond” ma na celu zwiększenie wydajności jej pracowników, a tym samym prawidłowe funkcjonowanie i rentowność przedsiębiorstwa, w związku z czym należy uznać, że to świadczenie usług nie jest dokonywane do celów innych niż działalność przedsiębiorstwa i tym samym nie jest objęte zakresem art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

34 Wniosek ten potwierdza ponadto fakt, że w wypadku świadczenia usług porównywalnego zasadniczo do świadczenia usług będącego przedmiotem postępowania głównego Trybunał uznał, że świadczenie to zostało wykonane na potrzeby przedsiębiorstwa, ponieważ celem tego świadczenia było zwiększenie wielkości sprzedaży danej spółki (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, pkt 19).

35 Wreszcie w świetle okoliczności, wskazanej w pkt 20 niniejszego wyroku, zgodnie z którym wyznaczeni sprzedawcy detaliczni odprowadzają VAT należny od wartości bonu, należy uznać, że w zakresie, w jakim świadczenie usług polegających na oferowaniu przez GEAES pracownikom bonów w ramach programu mającego na celu w szczególności wyróżnienie i

nagrodzenie najbardziej zasługujących na uznanie i osiągniętych najlepsze wyniki pracowników nie jest objęte zakresem stosowania art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zasada neutralności podatkowej nie jest naruszona.

36 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na przedstawione pytania powinna być następująca: art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zakresem stosowania tego przepisu nie jest objęte świadczenie usług polegające na oferowaniu przez przedsiębiorstwo pracownikom bonów w ramach ustanowionego przez to przedsiębiorstwo programu, mającego na celu wyróżnienie i nagrodzenie najbardziej zasługujących na uznanie i osiągniętych najlepsze wyniki pracowników.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zakresem stosowania tego przepisu nie jest objęte świadczenie usług polegające na oferowaniu przez przedsiębiorstwo pracownikom bonów w ramach ustanowionego przez to przedsiębiorstwo programu, mającego na celu wyróżnienie i nagrodzenie najbardziej zasługujących na uznanie i osiągniętych najlepsze wyniki pracowników.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.