GENERALINIO ADVOKATO DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2004 m. lapkričio 23 d. [1]

I — Įžanga

1. Švedijos *Regeringsrätten* (Vyriausiasis administracinis teismas) nagrinėjama byla yra dėl metodo, kaip turėtų būti traktuojamas viešbučių ir restoranų bendrovės pigiau nei savikaina savo darbuotojams tiektas maistas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tikslais.

2. Tam, kad galėtų priimti sprendimą, jam būtina žinoti, ar Šeštajai direktyvai [2], būtent jos 2 straipsniui, 5 straipsnio 6 daliai ir 6 straipsnio 2 dalies b punktui, neprieštarauja nacionalinės teisės aktas, kuris panaudojimu privatiems poreikiams laiko ne tik neatlygintinus sandorius, bet taip pat atvejus, kai apmokestinamasis asmuo perduoda prekes ar teikia paslaugas už mažesnę kainą nei prekių pirkimo kaina ar paslaugų teikimo savikaina.

II — Teisės aktai

A — *Bendrijos teisė: Šeštoji direktyva*

3. Jos taikymo sritį apibrėžia 2 straipsnio 1 dalis nustatydama, kad: „Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas: prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks". Šios dvi teisinių sandorių rūšys yra apibrėžtos toliau, atitinkamai 5 straipsnio 1 dalyje ir 6 straipsnio 1 dalyje.

4. Apmokestinamąją vertę sudaro viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina (11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktis).

5. Panašiai prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar

1 — Originalo kalba: ispanų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva (EEB) Nr. 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; toliau — Šeštoji direktyva).

jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti apmokestinamas (5 straipsnio 6 dalis).

6. Tokiomis aplinkybėmis apmokestinamąją vertę sudaro prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant, – pagaminimo savikaina tiekimo metu (11 straipsnio A dalies 1 punkto b papunktis).

7. Pagal 6 straipsnio 2 dalies b punktą paslaugų teikimu už atlygį laikomi apmokestinamojo asmens paslaugų teikimo jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba neatlygintinai apskritai ne verslo tikslais atvejai, kuriais apmokestinama visa paslaugų teikimo kaina (11 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis).

B — *Švedijos teisė: Lagen om medvärdesskatt*

8. Pagal *Lagen om medvärdesskatt* (1994:200) – Švedijos įstatymą, reglamentuojantį PVM, prekių panaudojimas privatiems poreikiams reiškia prekių perdavimą trečiajam asmeniui nemokamai arba už atlyginimą, mažesnį nei pirkimo kaina arba, jei ta kaina nežinoma, už savikainą perdavimo momentu (2 skyriaus 2 straipsnio 2 dalis, nagrinėjama kartu su 7 skyriaus 3 straipsnio 2 dalies a punktu).

9. Paslaugų panaudojimas privatiems poreikiams reiškia, kad apmokestinamasis asmuo atlieka, organizuoja teikimą ar kaip nors kitaip teikia paslaugą sau pačiam arba savo darbuotojams, turėdamas privatų ar nekomercinį tikslą, kai paslauga suteikiama nemokamai arba už atlygį, mažesnį nei paslaugų teikimo išlaidos panaudojimo momentu (2 skyriaus 5 straipsnio pirmosios pastraipos pirmasis sakinys, nagrinėjamas kartu su 7 skyriaus 3 straipsnio 2 dalies b punktu).

10. Abiem atvejais būtina, kad sumažinimas nebūtų taikomas dėl komercinių priežasčių; remiantis 7 skyriaus 2 straipsnio pirmąja pastraipa, pagal vieną iš nurodytų būdų nustatyta sandorio vertė sudaro apmokestinamąją vertę.

III — Bylos aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11. *Hotel Scandic Gåsabäck AB* (toliau – *Scandic*) teikia viešbučio ir restorano paslaugas; darbo dienos metu jis savo darbuotojams (23–25 asmenims) teikia pietus už mažesnę nei savikaina kainą [3]. Darbuotojai gauna maistą ir jį nusineša į valgyklą. Baigę pietauti, jie surenka indus bei stalo įrankius ir padeda juos į šiam tikslui įrengtas lentynas.

12. Norėdamas sužinoti apibūdintoms paslaugoms taikytiną apmokestinimo schemą, *Scandic* pateikė *Skatterättsnämnden* (institucija, atsakinga už nuomonės pateikimą mokesčių klausimais) du klausimus. Pirmajame jis klausė, ar jos turėtų būti laikomos maisto produktų tiekimu (apmokestinamas 12 %) ar maisto paruošimo ir teikimo paslaugomis (apmokestinamos 25 %). Antrasis buvo dėl apmokestinamosios vertės ir klausta, ar ji turėtų būti nustatoma pagal darbuotojo sumokėtą sumą, ar pagal taisykles, numatytas Švedijos įstatyme dėl panaudojimo privatiems poreikiams.

3 — Iš tikrųjų, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutarties, darbuotojai moka šiek tiek didesnę kainą nei savikaina, tačiau ateityje ji bus sumažinta. Dėl mokesčio pateikta nuomonė, dėl kurios buvo pradėta pagrindinė byla, yra pagrįsta antrąja hipoteze.

13. 2002 m. birželio 10 d. nuomonėje minėta institucija atsakė, kad tai yra maisto paruošimo ir teikimo paslaugos, kurių apmokestinamoji vertė turėtų būti apskaičiuojama pagal *Lagen om medvärdesskatt* 2 skyriaus 5 straipsnio pirmosios pastraipos pirmąjį sakinį, nagrinėjamą kartu su 7 skyriaus 3 straipsnio 2 dalies b punktu.

14. *Scandic* nesutiko su tokiu vertinimu ir pateikė ieškinį *Regeringsrätten* tvirtindamas, kad maistą reikėtų laikyti prekių tiekimu ir kad apmokestinamoji vertė turėtų būti nustatoma pagal darbuotojų mokamą atlygį.

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalies b punkte vartojama sąvoka „panaudojimas" apima tik operacijas, atliekamas nemokamai, ar, kaip ir Švedijos įstatymas, taip pat apima panaudojimą, kai gavėjas moka simbolinį atlygį arba atlygį, kuris yra artimas savikainai. Norėdamas išsklaidyti abejones, jis pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Tuo atveju, jei *Regeringsrätten* byloje nuspręstų, kad bendrovės tiekimas yra prekių tiekimas, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnis ir 5 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinami kaip draudžiantys valsty-

bės narės teisės akte nustatyti, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo tiekia prekes trečiam asmeniui už atlygį, mažesnį nei prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina, o jei nėra tokios kainos, – mažesnį nei pagaminimo kaina, reiškia prekių panaudojimą?

2. Tuo atveju, jei *Regeringsrätten* byloje nuspręstų, kad bendrovės tiekimas yra maisto paruošimo ir teikimo paslauga, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnis ir 6 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narės teisės akte nustatyti, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo atlieka, susitaria atlikti ar kitaip teikia paslaugą jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne savo verslo tikslais, jei už šią paslaugą atlygis yra mažesnis nei paslaugos teikimo išlaidos, reiškia paslaugų panaudojimą privatiems tikslams?"

IV — Procesas Teisingumo Teisme

16. Europos Komisija, taip pat, kaip ir Švedijos, Danijos bei Graikijos vyriausybės, pastabas raštu pateikė per EB Teisingumo Teismo statuto 20 straipsnyje nustatytą terminą.

17. 2004 m. spalio 21 d. posėdyje Komisijos atstovas ir Švedijos, Graikijos bei Suomijos atstovai pateikė pastabas žodžiu.

V — Teisingumo Teismui pateiktų prejudicinių klausimų analizė

A — *Pirminės pastabos: teisinė sandorio kvalifikacija*

18. Kaip matyti, *Regeringsrätten* neprašo Teisingumo Teismo nuomonės dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio pobūdžio, nes jis to paties klausia dviejų skirtingų situacijų atžvilgiu, priklausančių nuo to, ar maisto tiekimas *Scandic* darbuotojams yra laikytinas prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Pagal užduočių pasidalijimą, kurį apima prejudicinio sprendimo priėmimo procedūra, bylos aplinkybes turės įvertinti nacionalinis teismas; jei jam reikės taikyti Bendrijos teisę, jis turės vadovautis Teisingumo Teismo nustatytomis aiškinimo gairėmis.

19. Kaip rašytinėse pastabose teigia Komisija, Šeštosios direktyvos kontekste sąvokos „prekių tiekimas" ir „paslaugų teikimas"

reikalauja vienodo aiškinimo, taigi ir Teisingumo Teismo prejudicinio sprendimo. Todėl, nors Švedijos teismas to neprašė, yra būtina remtis atitinkamos Teisingumo Teismo praktikos nustatytomis gairėmis.

20. Šiuo klausimu sprendime *Faaborg-Gelting Linien* [4] nurodyta, kad nustatant, ar sandorį sudaro prekių arba paslaugų teikimas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis buvo sudarytas nagrinėjamas sandoris, norint identifikuoti jam būdingas savybes (12 punktas) [5]. Atsižvelgdamas į šią taisyklę, Teisingumo Teismas nusprendė, kad restorano operacijos vykdomos keltuose, teikiančiuose reguliarias paslaugas tarp Faaborg (Danija) ir Gelting (Vokietija) uostų, yra paslaugos (15 punktas), nes tokios rūšies sutarties sudedamosios dalys dominavo, o maisto tiekimas sudarė tik mažą viso sandorio dalį (13 ir 14 punktai) [6].

21. Todėl neįmanoma suskaidyti apmokestinamojo sandorio į kelias atskiras dalis, norint jas apmokestinti PVM atskirai. Teisingumo Teismas, laikydamasis „tiekimo vienovės" [7] principo, vadovaujasi visuma, kurią jis vienaip ar kitaip apibrėžia, atsižvelgdamas į dominuojančias sudedamąsias dalis. Vadovaudamasis šiuo kriterijumi, *Regeringsrätten*, norėdamas *Scandic* veiksmus, kurių šis ėmėsi savo darbuotojų labui, priskirti prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, turi apskritai juos išnagrinėti, atkreipdamas dėmesį į dominuojantį elementą.

B — *Panaudojimas privatiems poreikiams ir PVM*

22. Bylos esmė susijusi su išaiškinimu, ar Šeštoji direktyva leidžia nacionalinės teisės akte, kaip panaudojimą privatiems poreikiams apibrėžti, pagrindinėje byloje nagrinėjamą situaciją, kuo remdamiesi *Scandic* darbuotojai už maistą įmonei moka tam tikrą sumą, net jeigu ji yra mažesnė už savikainą.

23. Šeštosios direktyvos tekstas bei prasmė, taigi – ir Bendrijos įstatymų leidėjo ketinimai yra orientuoti priešinga kryptimi nei ši galimybė.

4 — 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395).

5 — Toks pats kriterijus, pagal kurį atsižvelgiama į visas sandorio sudarymo aplinkybes, buvo taikomas 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendime *Komisija prieš Prancūziją* (C-68/92, Rink. p. I-5881, 16–19 punktai) tam tikriems sandoriams, kaip antai „reklamos paslaugoms", apibrėžti.

6 — Teisingumo Teismas pažymėjo, kad paruošto maisto ir gėrimų tiekimas suvartoti vietoje buvo kelių paslaugų, pradedant maisto gaminimu ir baigiant jo fiziniu patiekimu induose, rezultatas; tuo pačiu metu klientas galėjo naudotis reikiama infrastruktūra (valgykla, rūbinė, baldai, indai). Tačiau, jis nurodė, kad yra kitaip, kai sandoriai sudaromi dėl maisto „išsineštinai", kurie nėra derinami su paslaugomis, skirtomis pagerinti vartojimą vietoje, atitinkamoje aplinkoje (sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 13 ir 14 punktai).

7 — Ši formuluotė („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung") yra P. Haunold vartotų terminų parafrazė: „Der Steuergegenstand", EuGH-*Rechsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viena 2001, p. 111.

1) Kodėl apmokestinamas panaudojimas privatiems poreikiams?

24. Panaudojimo privatiems poreikiams prilyginimas prekių tiekimui ir paslaugų teikimui už atlygį atitinka neutralumo principą, esminį bendrosios PVM sistemos elementą [8], skirtą užtikrinti, kad apmokestinimas neturėtų įtakos gamybos procesui [9], visas komercines veiklos rūšis traktuojant vienodai, nekeičiant jų kainos [10]. Sistema yra paprasta: PVM apskaičiuojamas nuo vartojimo veiksmų, kurie yra netiesioginė žmonių ekonominio pajėgumo išraiška, apmokestinant prekiautojų ir verslininkų sandorius, perkeliančius mokesčių naštą galutiniam vartotojui. Taip apmokestinamieji asmenys yra apmokestinami „neutraliu" mokesčiu: mokestis tenka paskutiniam grandinės elementui, kuris yra gaunantis prekes arba pasinaudojantis paslaugomis asmuo [11].

25. Atsižvelgiant į minėtą principą, vienodos situacijos neturi būti traktuojamos skirtingai. Kiek tai susiję su nagrinėjamu klausimu, galutiniai gavėjai ir bet kas, nesantis galutiniu gavėju, iš esmės yra panašioje padėtyje ir turi būti apmokestinami pagal vienodą PVM sistemą, kad prekiautojai ir verslininkai, veikiantys kaip galutiniai pirkėjai ar vartotojai, būtų tokiais laikomi; be to, jų teisiniai veiksmai turi būti vertinami atitinkamai, siekiant „neleisti apmokestinamųjų asmenų privačiam vartojimui išvengti" mokesčio [12].

26. Taip pat sprendime *De Jong*, kurį minėjo 12 išnašoje, buvo pažymėta, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis užtikrina vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris panaudoja prekes, sudarančias jo verslo turto dalį, privatiems poreikiams, ir į paprastą vartotoją, kuris perka tokios pat rūšies prekes (15 punktas) [13]. Sprendimai *Enkler* [14] ir *Fillibeck* [15] tokį patį tikslą priskiria 6 straipsnio 2 dalies a punktui, prilyginančiam turto naudojimą tokiais tikslais paslaugų teikimui už atlygį.

8 — 1989 m. birželio 27 d. Sprendimas *Kühne* (50/88, Rink. p. 1925, 12 punktas) ir 1993 m. gegužės 25 d. Sprendimas *Mohsche* (C-193/91, Rink. p. I-2615, 9 punktas) minėtą principą apibūdina kaip „būdingą" PVM.

9 — C. Lohse, „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", *EuGH- Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viena 2001, p. 49.

10 — Pasekmė, kurią nurodo L. Mochón López ir A. Jabalera Rodríguez savo bendro darbo įvadinėje dalyje *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, editorial Comares, Granada, 2001, p. 14, yra neutralumo principo *raison d'être*.

11 — Panašias sąvokas aš vartojau pateiktų išvadų 2004 m. sausio 13 d. ir kovo 25 d. byloje *Lipjes* (2004 m. gegužės 27 d. Sprendimas, C-68/03, Rink. p. I-5879) ir tų pačių metų rugsėjo 16 d. byloje *Cimber Air* (2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas, C-382/02, Rink. p. I-8379) atitinkamai 33 ir 38 punktuose.

12 — Generalinio advokato F. G. Jacobs išvada, pateikta 1992 m. vasario 27 d. byloje *De Jong* (C-20/91, Rink. p. I-2847, 10 punktas).

13 — 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Rink. p. I-2323) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Bakcsi* (C-415/98, Rink. p. I-1831) pabrėžė tą patį tikslą (atitinkamai 21 ir 42 punktai).

14 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517, 33 punktas).

15 — 1997 m. spalio 16 d. Sprendimas *Fillibeck* (C-258/95, Rink. p. I-5577, 25 punktas).

27. Trumpai sakant, siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui išvengti mokesčio mokėjimo ir kartu naudotis privalumais, kurie jam nepriklauso, palyginti su paprastu vartotoju, perkančiu prekes ir už jas mokančiu atitinkamą mokestį, kai apmokestinamasis asmuo atskaito PVM nuo jo įsigyto verslui naudojamo turto, kurį jis „naudoja" privatiems poreikiams (5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas) [16].

28. Neutralumo principas ir sistemos vienodumas mokesčių suderinamumo požiūriu verčia priimti tokį patį sprendimą dėl prekiautojo neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams suteiktų paslaugų, nurodytų 6 straipsnio 2 dalies b punkte. Jei tikslas yra toks, kad panašiose situacijose ūkio subjektams turėtų tekti lygiavertė mokesčių našta, prekiautojas, kuris pats asmeniškai naudojasi su savo verslu susijusiomis paslaugomis, yra, kiek tai susiję su PVM, tokioje pat padėtyje kaip ir privatūs gavėjai, turintys už jas mokėti: abu yra paskutiniai grandinės elementai.

29. Taigi apmokestinamasis asmuo gali panaudoti (5 straipsnio 6 dalis) arba naudoti (6 straipsnio 2 dalies a punktas) verslo turtą kitais nei savo verslo tikslais. Jeigu jį pirkdamas jis atskaitė PVM, vėliau, tapęs galutiniu vartotoju ir nesumokėjęs mokesčio, jis naudojasi privalumu, kuris jam nepriklauso, palyginti su paprastais pirkėjais ar vartotojais, privalančiais jį sumokėti [17]. Kuomet jis neatlygintinai ir panašiais tikslais naudojasi paslauga, esančia jo verslo dalimi (6 straipsnio 2 dalies b punktas), nemokėdamas jokių mokesčių, jis sau leidžia vartojimą, atleistą nuo mokesčių, privilegijuotą ir pažeidžiantį neutralumo principą.

30. Siekiant palengvinti siūlomo aiškinimo supratimą, tikslinga pateikti keletą pavyzdžių [18].

31. Verslininkas, kuris verčiasi automobilių prekyba, vienu jų naudojasi privatiems poreikiams arba jį padovanoja draugui. Šis perleidimas yra apmokestinamas PVM (1000 eurų), nes kitaip būtų išvengta galutinio suvartojimo, dėl kurio buvo įvestas šis mokestis, apmokestinimo. Tačiau jei prekybos agentas, įsigydamas automobilį, neatskaitė sumokėto PVM, būtų apmokestintas panaudojimas privatiems poreikiams, o automobiliui, pažeidžiant neutralumo principą, tektų dviguba mokesčio našta (2000 eurų); jeigu, kita vertus, mokestis buvo atskaitytas, šis principas reikalauja sumokėti mo-

16 — Žr. minėtų sprendimų *De Jong* 15 punktą, *Enkler* 33 punktą ir *Bakcsi* 42 punktą.

17 — Ši mintis yra paslėpta, *a sensu contrario*, minėtame sprendime *Kühne*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas kaip draudžiantis apmokestinti įmonės prekių nusidėvėjimą jų naudojimo privatiems tikslams atveju, kai PVM nuo tokių prekių nebuvo atskaitytas, nes šios buvo įsigytos iš neapmokestinamojo asmens (11 punktas). Taip pat minėtas sprendimas *Bakcsi* yra priimtas remiantis tokiais pat pagrindais (44 punktas).

18 — Aš juos pagrindžiau, nors su keliais pakeitimais, A. M. López Molino pateiktais pavyzdžiais: „Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA", *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Editorial Comares, Granada 2001, p. 49 ir t. t.

kestį, siekiant neleisti jo išvengti, atsitikus apmokestinamajam įvykiui. Todėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas numato panaudojimo privatiems poreikiams apmokestinimą su sąlyga, kad buvo atskaitytas sumokėtas PVM.

32. Kita vertus, architektas sau parengia projektą šeimos namui statyti. Tokiu atveju „gamybos grandinė" prasideda ir baigiasi paslaugos suteikimu, nesant ankstesnių stadijų, kurios būtų galėjusios tapti pagrindu apmokestinti PVM, todėl šios operacijos apmokestinimas nepriklauso nuo ankstesnių mokesčių, kurie nebuvo sumokėti, atskaitymo. Tačiau nuostatos (6 straipsnio 2 dalies b punktas) tikslas yra toks pats: „neleisti apmokestinamajam asmeniui iš savo įmonės gauti neapmokestinamą komercinę paslaugą, nuo kurios privatus asmuo turėtų sumokėti PVM" [19].

2) Apmokestinamoji vertė panaudojimo privatiems poreikiams atvejais

33. Paprastai apmokestinamąją vertę sudaro tiekėjo už prekes ar paslaugas gauto atlygio suma (Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktis). Kita vertus, panaudojimo privatiems poreikiams atveju tai yra tų prekių arba panašių prekių įsigijimo kaina ar savikaina arba apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas (11 straipsnio A dalies 1 punkto b ir c papunkčiai).

34. Todėl čia nėra tarpinės išeities. Iš minėtų nuostatų formuluotės galima daryt išvadą, kad panaudojimo privatiems tikslams atžvilgiu remiamasi kitu pagrindu, nes gavėjas nemoka ir bet kuri operacija, kuri nėra neatlygintina, čia nepatenka.

35. Toks požiūris atitinka Teisingumo Teismo praktiką dėl atlygio sąvokos, pagal kurią tarp pardavėjo (arba paslaugų teikėjo) ir pirkėjo (arba paslaugų gavėjo) turi egzistuoti teisinis ryšys, pagal kurį yra atliekamas abipusis įvykdymas; pirmojo gautas atlygis sudaro faktinę antrojo gautos naudos vertę [20], ir tai yra subjektyvi vertė, kuri kiekvienu atveju atitinka faktiškai gautą, bet ne pagal

19 — Tai generalinio advokato F. G. Jacobs žodžiai iš jo minėtos išvados byloje *Mohsche* (22 punktas).

20 — Tai patvirtina 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktas) ir 1998 m. liepos 14 d. Sprendimas *First Nacional Bank of Chicago* (C-172/96, Rink. p. I-4387, 26 punktas).

objektyvius kriterijus nustatytą sumą [21]. Todėl aplinkybė, kad ekonominė veikla yra vykdoma už didesnę ar mažesnę kainą nei savikaina, yra nereikšminga tą veiklą apibūdinant kaip atliekamą už atlygį.

36. Be to, kaip pažymi Komisija, nei Šeštojoje direktyvoje, nei Teisingumo teismo praktikoje nėra jokios nuostatos, kuri reikalautų apmokestinamąją sumą nustatyti, nepaisant sumokėtos sumos, pagal apmokestinamojo sandorio rinkos kainą. 11 straipsnyje šiuo klausimu numatoma, kad nustatant mokėtiną mokestį į apmokestinamąją vertę neįskaičiuojamas kainos sumažinimas ir nuolaidos (11 straipsnis A dalis 3 punktas), ir kad apmokestinamoji vertė yra sumažinama atsisakymo, grąžinimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais, arba kai kaina sumažinama jau po tiekimo (11 straipsnis C dalis 1 punktas). Apmokestinamoji vertė visuomet nustatoma pagal gautą atlygį [22]; tai taisyklė, kuri taip pat yra pagrįsta neutralumo principu ir šio mokesčio, kaip netiesioginio, apskaičiuojamo nuo suvartojimu išreikšto ekonominio pajėgumo, kuris reikalauja, kad mokestis būtų nustatytas pagal faktiškai ekonominio proceso paskutinėje stadijoje „pridėtą" vertę, pobūdžiu [23].

37. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalies b punkte įtvirtinta sistema apima tik neatlygintinus sandorius; kiti, netgi sudarytieji už mažesnę kainą nei savikaina, turi būti laikomi sudarytais už atlygį pagal 2 straipsnio 1 dalį. Vadinasi, šios nuostatos draudžia nacionalinius įstatymus, kurie „nuostolingus pardavimus" traktuoja kaip panaudojimą privatiems poreikiams.

38. Švedijos vyriausybė atmeta šį argumentą tvirtindama, kad tarp už simbolinę kainą ir

21 — Minėto sprendimo *Fillibeck* 13 punktas; 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339, 27 punktas) ir 2001 m. kovo 29 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-404/99, Rink. p. I-2667, 38 punktas).

22 — Tai nuolat pažymima Bendrijos teismų praktikoje. Žr. 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Freemans* (C-86/99, Rink. p. I-4167, 27 punktas) ir jame minimus sprendimus.

23 — Kitas pavyzdys (šį kartą aš pateikiu L. Mochón López, ir A. Jabalera Rodríguez, nurodytą atvejį *op. cit*, p. 13): prekiautojas B už rinkos kainą (150 eurų) parduoda tam tikrą prekę, įsigytą iš prekiautojo A už 100 eurų. Įsigyjant prekę PVM sudarė 16 eurų (mokesčio tarifas 16 %), o parduodant 24 eurų sumą, kurią sumoka vartotojas. Suma, kurią turi sumokėti prekiautojas, yra lygi gauto ir sumokėto mokesčio skirtumui (24 – 16 = 8 eurų), o galutinis vartotojas moka visą mokesčio sumą (24 eurus). Kaip matyti, prekiautojo B atžvilgiu mokestis yra neutralus. Iš pradžių mokestis sudarė išlaidas (16 eurų), vėliau tapo pajamomis (24 eurai), bet vėliau prekiautojas prarado šį skirtumą (8 eurus), sumokėdamas jį į biudžetą. Taigi mokestis neturi jokios įtakos juo apmokestinamų prekių ar paslaugų kainai, nes jis nėra nei įmonės išlaidos, nei pelnas. Tačiau jei dėl kažkokių priežasčių prekiautojas B už 90 eurų parduoda prekę, įsigytą už 100 eurų, nuo kurių sumokėjo 16 eurų PVM, PVM negali būti apskaičiuojamas nuo rinkos vertės (150 eurų), neatsižvelgiant į tikrąją sandorio kainą (90 eurų), nes mokestis būtų 24 eurai, vietoj 14,4 eurų; tai būtų nuostolinga prekiautojui B, ir neutralumas, kuris turi dominuoti šioje netiesioginio apmokestinimo sistemoje, būtų prarastas.

neatlygintinai sudaromų sandorių nėra jokio skirtumo. Jos tvirtinimai yra perdaug retoriški ir nesusiję su nagrinėjama byla, nes iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Scandic* darbuotojai už maistą moka didesnę kainą nei įmonės savikaina; nors ateityje „ji gali būti mažesnė", tačiau nė karto jame nėra paminėta „simbolinės kainos" sąvoka.

39. Tame argumente ir Graikijos bei Suomijos vyriausybių nuomonėse pareikštas nuogąstavimas dėl mokesčių vengimo yra nepateisinamas, nes nepaisoma aplinkybės, jog Bendrijos teisės aktų leidėjas įvertino tokią galimybę Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje, palikdamas valstybėms narėms teisę tam tikrais atvejais jos netaikyti; ir taip yra neatsižvelgiama į aplinkybę, kad, neleidžiant tyčiotis iš įstatymo, teisinis interesas neturi būti iškeliamas kaip absoliuti priežastis, paverčianti išimtį (apmokestinamosios vertės nustatymas už neatlygintinai sudarytus sandorius pagal rinkos kainą) bendrąja taisykle bei išplečianti mokesčio nuostatos prasmę, nes, kaip bus toliau paaiškinta, šioje teisės srityje negalima taikyti pagrindinių principų analogijos.

40. Bet kuriuo atveju Švedijos vyriausybės argumentas, nors jis ir turi tikslą apsaugoti mokesčio neutralumą, nėra priimtinas. Pagal jos pateiktas pastabas: jeigu įmonė savo darbuotojams subsidijuoja maistą net ir kitoje maitinimo įstaigoje, ji perveda šiai įstaigai subsidijos sumą, papildydama šią darbuotojų sumokėta suma. Ši įmoka būtų tiesiogiai susijusi su kaina ir pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktį įskaičiuojama į apmokestinamąją vertę. Ji mano, kad darbdavys, kuris prisideda prie darbuotojų maitinimo, panaudodamas savo paslaugas, turėtų būti traktuojamas taip pat, tačiau tai neįmanoma, kai yra apmokestinama tik darbuotojų sumokėta suma.

41. Švedijos vyriausybė sąvokai „subsidija" priskiria taikymo sritį, kuri jos neatitinka, nes Šeštojoje direktyvoje ji vartojama kaip paskatinimo priemonė techninė ir teisine prasme, kad valstybė galėtų paskatinti tam tikrą sektorių, suteikdama asmenims finansinį pranašumą. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas reikalauja, kad subsidiją suteiktų institucija. Tai sąlyga, kuri besąlygiškai reiškia, kad yra trys santykio šalys: institucija, kuri suteikia subsidiją, prekiautojas, kuris iš to turi naudos, ir galutinis vartotojas [24]. Taigi apibendrinus, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktis „apima tik

24 — 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Office des Produits Wallons* (C-184/00, Rink. p. I-9115, 10 punktas). Toks pat požiūris įtvirtintas 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, (C-381/01, Rink. p. I-6845) ir sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (C-144/02, Rink. p. I-6985) atitinkamai 32 ir 31 punktuose.

subsidijas, kurios sudaro visą ar dalį atlygio už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą ir kurios yra trečiosios šalies išmokamos pardavėjui arba tiekėjui" [25].

42. Iš tiesų Švedijos vyriausybė nepaiso esminės teisėtumo principo taikymo srities mokesčių teisėje, kuris, kaip ir baudžiamojoje teisėje laisvės atžvilgiu, numato, kad įstatymų leidėjas, kuriam priklauso aukščiausia valdžia, turėtų būti vienintelė įgaliota institucija piliečių turtui riboti [26]. Būtinas šio principo priklausinys yra draudimas analogišką mokesčių nuostatų aiškinimą taikyti mokesčių mokėtojo nenaudai, kad tie, kurie jas taiko bendrai, ypač teismai, neviršytų įstatyme įtvirtintų ketinimų bei nereikalautų mokesčių tais atvejais, kurių neapima jų formuluotė. Siūlydama išplėsti Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktyje esančią subsidijos sąvoką, Švedijos vyriausybė naudoja šį aiškinimo metodą, tačiau toks mokesčių normų esminės taikymo srities išplėtimas yra aiškiai uždraustas kai kurių valstybių narių teisės sistemose [27].

25 — Minėto sprendimo *Office des Produits Wallons* rezoliucinė dalis.

26 — Lygybės principas baudžiamosios ir mokesčių teisės srityse buvo įtvirtintas vėlyvaisiais viduramžiais suvereno valdžiai apribojus. Ispanijoje *comunidades*, municipalitetai ir miestai galėjo priimti sprendimus dėl subsidijų skyrimo karališkajam iždui ir dėl baudimo už tam tikrą elgesį, pritarus atstovų susirinkimams, vadinamiesiems kortesams. „Konventų" formavimasis tarp monarchijos ir „politinės bendruomenės", kuris sutvirtino politinę valstybės sąrangą ir sustabdė bet kokį karališkos valdžios plėtimąsi ateityje, yra viduramžių Ispanijos karalysčių formavimosi konstanta, nors ir su dideliais skirtumais bei niuansais. Aragonos ir Navaros kortesai biudžeto ir įstatymų leidybos kontrolės funkcijas įgijo XIII amžiaus pabaigoje–XIV amžiaus viduryje (žr. M. A. Ladero Quesada, „España: reinos y señoríos medievales", *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, antrasis leidimas, Madridas, 1998, p. 95–129). Kastilijoje ši institucija, suklestėjusi XIV ir XV a., turėjo mažesnį autoritetą; ir netgi kai politiniame gyvenime jai teko svarbus vaidmuo, jos galios buvo labiau apribotos (J. Valdeón„ Los reinos cristianos a fines de la Edad Media", *Historia de España*, Editorial Historia 16, Madridas, 1986, p. 391–455, ypač p. 414–423).

27 — Vienas pavyzdžių yra Ispanijos *Ley General Tributaria* 14 straipsnis (Ley 58/2003, 2003 m. gruodžio 18 d. *Boletín Oficial del Estado*), kuris draudžia taikyti analogiją, nepaisant jo griežtos formuluotės, apmokestinamojo įvykio sąvokai išplėsti. Vokietijoje *Bundessfinanzhof* (federalinis teismas mokesčių klausimais) atsisakė naudoti šį aiškinimo ir taikymo kriterijų apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu (*Bundessteuerblatt* II 1972, 455, 457; *Bundessteuerblatt* II 1976, 246, 248; *Bundessteuerblatt* II 1977, 283, 287; *Bundessteuerblatt* II 1978, 346; *Bundessteuerblatt* II 1979, 347; *Bundessteuerblatt* II 1982, 618). Belgijos doktrina, atrodo, laikosi bendros nuomonės dėl nepritarimo taikyti analogiją aiškinant mokesčių nuostatas ir nurodo 1978 m. balandžio 13 d. Kasacinio teismo sprendimą (*État belge, Ministre des Finances* prieš *Bodson Fr., A. et M., Pasicrisie belge* 1978, 910). Pavyzdžiui, šios nuomonės laikosi A. Tiberghien ir kiti: *Manuel de droit fiscal: 2000*, Editorial Larcier, dvidešimt pirmasis leidimas, Briuselis 2000, p. 69 ir 69, ir M. Dassesse, ir P. Minne *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, editorial Bruylant, penktasis leidimas. Briuselis 2001, p. 58 ir 59. Mažiau aiški yra padėtis Prancūzijoje, kur paskelbtos nuomonės skiriasi (žr. P. Marchesson: *L'interpretation des textes fiscaux*, Editorial Economica, Paryžius, 1980, p. 197–234; Philip, L.: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Editorial Economica, Paryžius, 1991, vol. II, p. 971 ir 972; L. Trotabas ir J. M. Cotteret, *Droit Fiscal*, Editorial Dalloz, aštuntasis leidimas, Paryžius, 1996, p. 272 ir 273; F. Donet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Editorial L.G.D.J., Paryžius, 1997, p. 157–164; ir M. Bouvier: *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, Editorial L.G.D.J., penktasis leidimas, Paryžius, 2003, p. 42-47), tačiau Kasacinis teismas nusprendė, kad šiuo atveju apmokestinimo srityje yra negalimas aiškinimas pagal analogiją (1975 m. spalio 25 d. Sprendimas *Bull. III* Nr. 309, 234).

VI — Išvada

43. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, aš siūlau Teisingumo Teismui į *Regeringsrätten* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnis, 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalies b punktas turėtų būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktą, pagal kurį sandoriai, kurie nėra neatligintini ir kuriuos sudarant mokama kaina, netgi kai ji yra mažesnė už tiekiamų prekių įsigijimo ar panašių prekių arba už suteiktų paslaugų vertę, yra laikomi prekių panaudojimu privatiems poreikiams."