TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. sausio 20 d.*

Byloje C-412/03

dėl *Regeringsrätten* (Švedija) 2003 m. rugsėjo 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. spalio 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Hotel Scandic Gåsabäck AB

prieš

Riksskatteverket,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai K. Lenaerts (pranešėjas), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász ir M. Ilešič,

* Proceso kalba: švedų.

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. spalio 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kruse ir K. Wistrand,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Apessos, V. Pelekou ir I. Pouli,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir L. Ström,

susipažinęs su 2004 m. lapkričio 23 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvadą,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnio, 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies b punkto aiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje *Hotel Scandic Gåsabäck AB* (toliau – *Scandic*) prieš *Riksskatteverket* (mokesčių administratorius) dėl minėtos įmonės savo darbuotojams tiekiamo maisto apmokestinamosios vertės nustatymo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

4 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktis nurodo, kad bendru atveju tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų 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, susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina".

5 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis nustato:

„Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar 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 laikomas tiekimu už atlygį. Tačiau tiekimu už atlygį neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu."

6 Prekių panaudojimo, apibrėžto 5 straipsnio 6 dalyje, atveju Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punktas apmokestinamosios vertės bazei nustatyti numato specialią taisyklę:

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

<...>

b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 <...> dalyje, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant, – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

<...>"

7 Kalbant apie paslaugų teikimą, Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis nustato:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

<...>"

8 Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktį apmokestinamąją vertę sudaro „6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas".

Nacionalinės teisės aktai

9 Pagal *Mervärdesskattelagen* (Švedijos įstatymas, reglamentuojantis PVM) (SFS 1994 m., Nr. 200, toliau – Švedijos įstatymas) 2 skyriaus 2 straipsnio 2 dalį prekių panaudojimas turi būti suprantamas, *inter alia*, kaip apmokestinamojo asmens perdavimas trečiajam asmeniui nemokamai arba už atlygį, mažesnį nei kaina, apskaičiuota pagal šio įstatymo 7 skyriaus 3 straipsnio 2 dalies a punktą, kai tokio sumažinimo nediktuoja rinkos sąlygos. Pastarojoje nuostatoje nustatyta kaina sudaryta iš prekių ar panašių prekių įsigijimo kainos ar, jei tokios kainos nėra, iš pagaminimo savikainos panaudojimo momentu.

10 Pagal Švedijos įstatymo 2 skyriaus 5 straipsnio pirmąją pastraipą „paslaugų panaudojimas privatiems tikslams" turi būti suprantamas, *inter alia*, kaip apmokestinamojo asmens teikimas, susitarimas teikti ar kitoks paslaugos siūlymas jo paties ar jo darbuotojų privatiems poreikiams ar kitiems su jo verslu nesusijusiems tikslams, kai paslauga siūloma nemokamai arba už atlyginimą, mažesnį nei kaina, apskaičiuota pagal minėto įstatymo 7 skyriaus 3 straipsnio 2 dalies b punktą, ir kai tokio sumažinimo nediktuoja rinkos sąlygos. Iš pastarosios nuostatos išplaukia, kad ši kaina nustatoma pagal paslaugos kainą „panaudojimo" momentu.

11 Švedijos įstatymo 7 skyriaus 2 straipsnio pirmoji pastraipa nustato, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo tokiu būdu apmokestinamoji vertė nustatoma pagal kainą, apskaičiuojamą pagal to paties įstatymo 7 skyriaus 3 straipsnio 2 dalies a arba b punktą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Scandic* vykdo veiklą viešbučių ir restoranų sektoriuje Švedijoje. Ji savo maždaug 25 darbuotojams už nustatytą kainą per pietus tiekia maistą specialiai tam skirtoje įmonės valgykloje.

13 Personalas už maistą moka kainą, viršijančią *Scandic* išlaidas. Tačiau įmanoma, kad ateityje ši kaina bus mažesnė. Norėdamas sužinoti maisto tiekimo savo personalui mokestines pasekmes, *Scandic* paklausė *Skatterättsnämnden* (speciali komisija, atsakinga už preliminarios nuomonės pateikimą dėl mokesčių), ar maisto tiekimas savo darbuotojams yra maisto produktų tiekimas (apmokestinamas 12 %), ar paslaugos teikimas (apmokestinamas 25 %), ir ar aplinkybė, kad bendrovė tiekia maistą pigiau nei prekių tiekimo ar paslaugų teikimo savikaina, reiškia, jog tiekimas apmokestinamas pagal Švedijos įstatymo nuostatas, reglamentuojančias panaudojimą; o gal darbuotojų sumokėta kaina sudaro šią apmokestinamąją vertę?

14 2002 m. birželio 10 d. preliminarioje nuomonėje *Skatterättsnämnden* nurodė, kad *Scandic* maisto tiekimas savo darbuotojams turi būti laikomas paslaugų teikimu ir kad jis yra apmokestinamas PVM pagal Švedijos įstatymo 2 skyriaus 5 straipsnio pirmąją pastraipą bei 7 skyriaus 3 straipsnio 2 dalies b punktą, jei maisto kaina yra mažesnė nei *Scandic* patirtos išlaidos.

15 *Scandic* dėl šios nuomonės *Regeringsrätten* (Aukščiausias administracinis teismas) pateikė ieškinį. *Scandic* teigia, pirma, kad maisto tiekimas savo darbuotojams turi būti laikomas prekių tiekimu, o ne paslaugų teikimu ir, antra, kad taisyklės, reglamentuojančios panaudojimą, neturėtų būti taikomos, nes personalas moka atlygį už tiekiamą maistą.

16 *Regeringsrätten* konstatavo, kad pagal Švedijos įstatymą, nuostatos, reglamentuojančios paslaugų teikimą ar prekių tiekimą privatiems tikslams, taikomos, jei prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos be atlygio ar pigiau nei prekių įsigijimo kaina ar savikaina, arba, atsižvelgiant į atvejį, paslaugos teikimo kaina. Pagrindinėje byloje iškilo klausimas, ar nacionalinis teisės aktas prieštarauja Šeštosios direktyvos 2 straipsnio, 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatoms.

17 Esant šioms aplinkybėms *Regeringsrätten* nusprendė atidėti sprendimo priėmimą ir Teisingumo Teismui pateikti 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 valstybės narės teisės akte nustatyti, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo tiekia prekes trečiajam asmeniui už atlygį, mažesnį nei prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina, o jei nėra tokios kainos, – 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 savo paties arba darbuotojų privatiems poreikiams arba ne savo verslo tikslais, jei už šią paslaugą atlygis yra mažesnis nei paslaugos teikimo išlaidos, reiškia paslaugų naudojimą privatiems tikslams?"

Dėl prejudicinių klausimų

18 Teisingumo Teismui pateikti prejudiciniai klausimai susiję su apmokestinamojo asmens vykdomo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo savo personalui pigiau nei savikaina apmokestinamosios vertės nustatymu. Jie būtent susiję su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo galimybe įvertinti Švedijos įstatymo, kuris taiko Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalies b punkte nustatytas taisykles tuo atveju, kai iš tikrųjų yra sumokamas atlygis už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, bet šis atlygis mažesnis už minėtų prekių ar paslaugų savikainą, atitiktį Šeštosios direktyvos nuostatoms.

19 Graikijos ir Švedijos vyriausybės mano, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatos išplėtė apmokestinamų sandorių sritį ta prasme, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris net nėra vykdomas „už atlygį" šios direktyvos 2 straipsnio prasme. Iš minėtų nuostatų,

nagrinėjamų kartų su minėtos direktyvos 11 straipsnio A dalimi, aišku, kad jos tikslas yra neleisti apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams neteisėtai pasipelnyti, palyginti su paprastais vartotojais (žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 42 punktą, taip pat 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049, 56 punktą). Šiuo atveju Šeštoji direktyva numato ne tik neatlygintinų sandorių, bet taip pat sandorių už kainą, žemesnę nei savikaina, apmokestinimą.

20 Kartu Europos Bendrijų Komisija ir Danijos vyriausybė teigia, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies b punkto tekstą jie taikomi tik neatlygintiniems sandoriams. Pagal minėtos direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktį apmokestinamąją vertę sudaro realiai darbuotojo sumokėtas atlygis darbdaviui, net jeigu jis mažesnis už tiekiamo maisto savikainą.

21 Šiuo atveju svarbu priminti, kad pagal bendrą taisyklę, nustatytą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktyje, už atlygį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina (žr. 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo *Coöperatieve Aadappelenwaarplaats*, 154/80, Rink. p. 445, 13 punktą; 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rink. p. 6365, 16 punktą; 1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Boots Company*, C-126/88, Rink. p. I-1235, 19 punktą; 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, Rink. p. I-5577, 13 punktą ir 2001 m. kovo 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-404-99, Rink. p. I-2667, 38 punktą). Be to, šis atlygis turi būti išreikštas pinigais (minėtų sprendimų *Coöperatieve Aadappelenwaarplaats* 13 punktas, *Naturally Yours Cosmetics* 16 punktas ir *Fillibeck* 14 punktas).

22 Kaip teisingai pažymėjo generalinis advokatas išvados 35 punkte, aplinkybė, kad ekonominis sandoris turi būti sudaromas už didesnę ar mažesnę nei savikaina kainą, nesusijęs su klausimu, ar sandoris turi būti laikomas „sandoriu už atlygį". Pastaroji mintis reikalauja tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir iš tikrųjų apmokestinamojo asmens gauto atlygio (žr. šiuo klausimu 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple ir Pear Development Council*, 102/86, p. 1443, 12 punktą).

23 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis prilygina kai kuriuos apmokestinamojo asmens realiai neatlygintinus sandorius prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygį. Šių nuostatų tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją, kuris gauna tos pačios rūšies prekes ar paslaugas (žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 35 punktą; minėtų sprendimų *Fillibeck* 25 punktą bei *Fischer ir Brandenstein* 56 punktą). Siekiant įgyvendinti šį tikslą minėti 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti PVM už prekių, panaudotų jo įmonėje, įsigijimą, išvengti sumokėti šį mokestį, kai jis tas prekes paima iš savo įmonės ir panaudoja savo ar darbuotojų privatiems poreikiams ir iš to gauna jam nepriklausančią naudą, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris perka prekes ir sumoka PVM (žr. 1992 m. gegužės 6 d. Sprendimo *De Jong*, C-20/91, Rink. p. I-2847, 15 punktą; minėto sprendimo *Enkler* 33 punktą; minėto sprendimo *Bakcsi* 42 punktą; taip pat minėto sprendimo *Fischer ir Brandenstein* 56 punktą). Taip pat Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokesčių iš apmokestinamojo asmens, už kurias fizinis asmuo turėtų sumokėti PVM.

24 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo aišku, kad ir ateityje *Scandic* darbuotojai mokės tikrą atlygį už bendrovės tiekiamą maistą.

Kadangi aptariamas sandoris yra atliekamas už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme, nėra priežasties taikyti šios direktyvos 5 straipsnio 6 dalį ir 6 straipsnio 2 dalies b punktą. Iš tiesų šios nuostatos taikomos tik neatlygintiniems sandoriams, kurie PVM tikslais prilyginami sandoriams už atlygį.

25 Švedijos vyriausybės teigimu, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies b punkto tikslui ir poveikiui būtų pakenkta, jei atliktas už simbolinį atlygį sandoris nepatektų į šių nuostatų taikymo sritį. Iš tiesų būtų išvengta didelės PVM dalies mokėjimo, jei apmokestinamasis asmuo ar jo darbuotojai galėtų gauti prekes ar paslaugas už simbolinę kainą ir būtų apmokestinami remiantis to atlygio pagrindu.

26 Reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimas neparodo, jog ateityje *Scandic* darbuotojų mokamos sumos už maisto tiekimą bendrovės valgykloje bus simbolinės. Bet kuriuo atveju dėl Švedijos vyriausybės nurodyto pavojaus gali būti pateiktas tik šios direktyvos 27 straipsniu grindžiamas prašymas dėl suinteresuotosios valstybės narės priemonių užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir mokesčių vengimui taikymo.

27 Be to, Švedijos vyriausybė pažymi, kad pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktį subsidijos, tiesiogiai susijusios su apmokestinamų sandorių kaina, sudaro apmokestinamosios vertės dalį. Jei įmonė subsidijuoja savo darbuotojams tiekiamą maistą kitoje maitinimo įstaigoje, ji pastarajai tiesiogiai moka subsidijas, kurios papildo darbuotojų mokamą kainą maitinimo įstaigai. Taigi subsidija bus laikoma tiesiogiai su kaina susijusia suma ir bus apmokestinamosios

vertės dalis pagal minėtą nuostatą. Bendrovė, kuri subsidijuoja savo maitinimo įstaigoje tiekiamą maistą, turi būti apmokestinama tuo pačiu būdu.

28 Šiuo atveju reikia priminti, kad pagal bendrą taisyklę, nustatytą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktyje, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens iš tikrųjų gautas atlygis „iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina".

29 Sakinio dalis, kuria remiasi Švedijos vyriausybė, numato situaciją, kurioje yra trys šalys, t. y. ta, kuri suteikia subsidiją, prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, kuris iš to gauna naudą, ir prekių ar paslaugų pirkėjas (žr. 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Office des produits wallons*, C-184/00, Rink. p. I-9115, 10 punktą). Šiuo atveju yra tik dvi šalys, tai yra, pirma, *Scandic*, prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, ir, antra, jo darbuotojai. Be to, kaip yra aišku iš Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunkčio, atlygį visada moka „pirkėjas, klientas ar trečioji šalis", taigi niekada – pats tiekėjas ar teikėjas. Apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos dėl maisto tiekimo savo darbuotojams negali būti atitinkamų sandorių apmokestinamosios vertės dalis.

30 Iš to, kas pasakyta, aišku, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnis, 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionaliniame teisės akte numatyti, kad prekių tiekimu ar paslaugų teikimu privatiems poreikiams laikomi sandoriai, už kuriuos iš tikrųjų sumokėtas atlygis, net jei šis atlygis yra mažesnis už šių prekių ar paslaugų savikainą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos 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 turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionaliniame teisės akte numatyti, kad prekių tiekimu ar paslaugų teikimu privatiems poreikiams laikomi sandoriai, už kuriuos iš tikrųjų sumokėtas atlygis, net jei šis atlygis yra mažesnis už šių prekių ar paslaugų savikainą.

Parašai.