ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 22. aprīlī [1]

1. Kopīgā pievienotās vērtības nodokļa [turpmāk tekstā — "PVN"] sistēma, kas principā ir diezgan vienkārša, praksē, kā zināms visiem tiem, kuri ar to saskaras, var radīt sarežģītas situācijas. Šī lieta ir viens no šādiem piemēriem.

2. Apvienotās Karalistes nodokļu tiesa ir uzdevusi Tiesai trīs jautājumus par to, kā PVN piemērošanas nolūkā pareizi izprast situāciju, kurā darba devējs saviem darbiniekiem piedāvā iespēju daļu no šo darbinieku atalgojuma, papildus atalgojumam skaidrā naudā, saņemt mazumtirdzniecības kuponu veidā.

I — Tiesiskais regulējums

A — *Savienības tiesības*

3. Iesniedzējtiesas uzdotie prejudiciālie jautājumi attiecas uz Sestajā PVN direktīvā [2] paredzētajiem tiesību noteikumiem. Šie tiesību noteikumi ir formulēti tādā pašā veidā kā tie tiesību noteikumi, kas ir paredzēti jaunākā Direktīvā 2006/112 [3], uz kuriem ir norādījusi iesniedzējtiesa.

4. Sestās direktīvas [4] 2. pantā ir paredzēts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1) par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

[..]"

1 — Oriģinālvaloda — itāļu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.) [turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"].

3 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

4 — Atbilst Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktam.

5. 5. pants ar nosaukumu "Preču piegāde" ir formulēts šādi:

"1. "Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]"

6. Direktīvas 6. pantā ar nosaukumu "Pakalpojumu sniegšana" [5] ir paredzēts:

""Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

[..]

2. Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu [pret atlīdzību]:

a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

[..]"

7. Attiecīgās Sestās direktīvas 17. pantā [6] ar nosaukumu "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" ir paredzēts šādi:

"[..]

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.

[..]"

5 — Atbilst Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punktam.

6 — Atbilst Direktīvas 2006/112 168. pantam.

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

8. Iesniedzējtiesa nav detalizēti norādījusi valsts tiesisko regulējumu, jo uzdotie jautājumi attiecas tikai uz to, kā interpretēt Savienības tiesību aktus. Tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un iesniegtajiem apsvērumiem var secināt turpinājumā norādīto.

9. Vispārēji Apvienotās Karalistes tiesiskajā regulējumā attiecībā uz kuponu, ar kuriem var veikt preču iegādi mazumtirdzniecības veikalos (tā sauktie "mazumtirdzniecības kuponi"), nodokļu regulējuma ietvaru ir paredzēts, ka mazumtirgotājam, kurš izdod kuponus un kura veikalos tos var izmantot, ir pienākums aprēķināt PVN tikai tajā brīdī, kad par kuponiem tiek faktiski iegādātas preces.

10. Tomēr, ja mazumtirdzniecības kuponus, kā tas ir šajā gadījumā, mazumtirgotājs nodod starpniekam, kurš tos pārdod tālāk trešām personām, mazumtirgotājam, kas izdod kuponus, no starpnieka ir jāiekasē arī PVN, pat ja mazumtirgotājam ir pienākums PVN pārskaitīt nodokļu iestādēm tikai tad, kad kupons tiks izmantots. Visos pārējos darījumos, kas tiek veikti ar kuponu (proti, pēc starpnieka iesaistīšanās), PVN ir attiecīgi jāiekasē un jāsamaksā.

11. Tomēr, kā iepriekš norādīju, īpašajam Apvienotajā Karalistē spēkā esošajam tiesiskajam regulējumam nav nekādas nozīmes, lai atbildētu uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem.

II — Fakti, pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

12. Apelācijas sūdzības iesniedzēja pamata lietā *Astra Zeneca UK Limited* (turpmāk tekstā — "*Astra Zeneca*") ir sabiedrība, kas veic saimnieciskās darbības farmācijas nozarē. Tā saviem darbiniekiem dod iespēju kā alternatīvu atalgojumam skaidrā naudā saņemt daļu no atalgojuma kuponos, kurus var izmantot pie noteiktiem tirgotājiem mazumtirdzniecībā.

13. Darbinieku darba samaksas aprēķinos mazumtirdzniecības kuponu vērtība ir norādīta zemāka par to nominālo vērtību. Piemēram, darba samaksas aprēķinā mazumtirdzniecības kuponi par 10 sterliņu mārciņām [GBP] ir norādīti GBP 9,5 — darbinieks var iegādāties preces par GBP 10, iztērējot tikai GBP 9,5 no sava atalgojuma.

14. Turpinājumā tiks norādīts, kā precīzi darbojas attiecīgā sistēma.

15. Mazumtirgotājs izdod kuponus ar noteiktu nominālo vērtību (piemēram, GBP 10) un pārdod tos sabiedrībai—starpniekam par zemāku cenu (piemēram, GBP 9). Savukārt šī sabiedrība attiecīgos kuponus pārdod *Astra Zeneca*, kas tos iegādājas par tādu vērtību, kura ir zemāka par to nominālo vērtību (piemēram, GBP 9,5). Pēc tam *Astra Zeneca* izmanto kuponus, lai saviem darbiniekiem, kas vēlas izmantot šo izvēles iespēju, samaksātu daļu no atalgojuma [7].

16. Jautājums, kuru sabiedrība, apelācijas sūdzības iesniedzēja, ir uzdevusi nodokļu iestādēm Apvienotajā Karalistē un par kuru iesniedzējtiesai lūdz lemt, attiecas uz PVN piemērošanu mazumtirdzniecības kuponiem, kas tiek izmantoti kā atalgojums.

17. Attiecīgajai iesniedzējtiesai, pirmkārt, jānoskaidro, vai *Astra Zeneca* no saviem darbiniekiem ir jāiekasē mazumtirdzniecības kuponos iekļautais PVN. Ja šāda iekasēšana nav vajadzīga, tad ir jānoskaidro, vai *Astra Zeneca* var atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli (kuru tā samaksāja, iegādājoties kuponus no starpnieka).

18. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa apturēja tiesvedību un iesniedza Tiesā šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai izskatāmās lietas apstākļos, kur darbiniekam saskaņā ar viņa darba līguma noteikumiem ir tiesības izvēlēties saņemt daļu no atalgojuma nominālās vērtības kuponu veidā, Padomes Sestās direktīvas [77/388/EEK] 2. panta 1. punkts (tagad galvenās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts) ir jāinterpretē tādējādi, ka darba devējam kupona izsniegšana darbiniekam uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu pret atlīdzību?

2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša, vai 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts (tagad 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts) ir jāinterpretē tā, ka darba devējam kupona izsniegšana darbiniekam saskaņā ar darba līguma noteikumiem ir jāuzskata par pakalpojuma sniegšanu gadījumā, ja kupons tiks izmantots darbinieka privātajām vajadzībām?

3) Ja kupona izsniegšana nav ne pakalpojuma sniegšana pret atlīdzību 2. panta 1. punkta izpratnē, ne arī uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu saskaņā ar 6. panta 2. punkta b) apakšpunktu, vai 17. panta 2. punkts (tagad 168. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to darba devējs drīkst atgūt PVN, ko tas samaksājis kupona iegādes brīdī un par piegādi darbiniekam saskaņā ar darba līgumu gadījumā, ja kupons tiks izmantots darbinieka privātajām vajadzībām?"

7 — Faktiski *Astra Zeneca* nekad savā turējumā neiegūst kuponus. Tā tikai norāda sabiedrībai—starpniekam uz tiem darbiniekiem, kuriem tai ir jānosūta kuponi un attiecīgā sabiedrība—starpnieks tos piegādā.

III — Tiesvedība Tiesā

19. Rīkojums par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika iesniegts 2009. gada 29. janvārī. Apvienotās Karalistes un Grieķijas Republikas valdības, kā arī Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu. Tāpat arī *Astra Zeneca*, apelācijas sūdzības iesniedzēja, pamata lietā iesniedza rakstveida apsvērumus.

20. *Astra Zeneca*, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija sniedza mutvārdu apsvērumus 2010. gada 11. marta tiesas sēdē.

IV — Ievada apsvērumi

21. Komisija savos rakstveida apsvērumos norādīja uz vairākiem apsvērumiem, kuri, kā to atzīst pati Komisija, ir plašāki par iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem. Komisija ir ieņēmusi īpašu nostāju attiecībā uz diviem jautājumiem.

22. Pirmkārt, Komisija iebilst pret to, ka mazumtirdzniecības kuponi tiek uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu, savukārt iesniedzējtiesa, pamatojoties uz piemērojamajiem valsts tiesību noteikumiem, šādu kuponu kvalificēšanu uzskata par pašsaprotamu. Komisija pretēji uzskata, ka kuponu nodošana ir atkarīga no tā, kāds ir pašu kuponu gala izmantošanas veids, un līdz ar to tos varētu uzskatīt par preču piegādi vai par pakalpojumu sniegšanu.

23. Otrkārt, Komisija izskatīja problēmu attiecībā uz to, kāda PVN likme būtu jāuzliek mazumtirdzniecības kuponiem, kurus pircēji var izmantot pēc saviem ieskatiem, lai iegūtu tādas preces vai pakalpojumus, attiecībā uz kuriem tiek piemērota standarta PVN likme, vai arī preces un pakalpojumus, kuriem tiek piemērota kāda cita PVN likme. Šajā kontekstā Komisija kritizē Apvienotajā Karalistē piemēroto sistēmu, saskaņā ar kuru mazumtirdzniecības kuponiem var piemērot "vidējo" likmi, kas mazumtirdzniecības kuponiem tiek uzlikta atkarībā no apstākļiem.

24. Komisija uzskata, ka attiecīgā sistēma nav saderīga ar PVN piemērojamiem principiem, un uzskata, ka šādu sistēmu varētu pieņemt tikai tad, ja valsts iestādes lūdz piemērot īpašu atkāpi [8]. Ja šāda atļauja nav saņemta, tad

8 — Saskaņā ar Sestās direktīvas 27. pantu (un Direktīvas 2006/112 395. pantu).

katrai precei un pakalpojumam, kas tiek iegādāta vai saņemta, izmantojot kuponus, PVN ir jāuzliek precīzi noteiktā veidā. Praktiskas grūtības, kuras ir saistītas ar šī principa piemērošanu, nekādi nevarētu pamatot, ka šī pieeja nevar tikt piemērota šajā gadījumā.

25. Tomēr Komisijas apsvērumi un argumenti nav jāņem vērā, lai atbildētu uz jautājumiem, kuri šīs lietas ietvaros ir uzdoti Tiesai.

26. Problēma attiecībā uz piemērojamo nodokļa likmi kuponiem, kurus var pārvērst tādās precēs vai pakalpojumos, kam tiek piemērotas dažādas PVN likmes, pilnībā nav saistīta ar šo strīdu, un, ja Komisija uzskata, ka problēmas risinājums, kuru ir pieņēmusi Apvienotā Karaliste, nav saderīgs ar Savienības tiesisko regulējumu, tad tai pret šo valsti ir jāuzsāk pārkāpuma procedūra.

27. Tomēr ar šo lietu ir saistīta kāda svarīgāka, lai arī ne būtiskāka, problēma attiecībā uz mazumtirdzniecības kuponu nodošanas vispārējo raksturu (vai tā ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana?).

28. Kā iepriekš redzams, Komisija uzskata, ka kuponu raksturs ir atkarīgs no tā, kādiem nolūkiem tie tiek faktiski izmantoti. Līdz ar to, ja kuponi tiek izmantoti, lai saņemtu pakalpojumus, tad PVN piemērošanas nolūkos tos būtu jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu. Savukārt, ja kuponi tiek izmantoti, lai iegādātos preces, tad kuponu nodošana būtu jāuzskata par preču piegādi.

29. Komisijas analīze mani nepārliecina. It īpaši, manuprāt, mazumtirdzniecības kuponu nodošanu katrā ziņā nevar uzskatīt par preču piegādi, pat tad ja kuponi pēc tam tiek izmantoti tieši preču iegādei.

30. Iedomāsimies šai lietai līdzīgu situāciju, kurā kupons tiek izmantots, lai iegādātos preces (piemēram, jaku vai pulksteni). Šajā sakarā jānorāda, ka kupona nodošana, ko veic darba devējs, nododot to darbiniekam, pati par sevi *nepiešķir tūlītējas tiesības iegūt īpašumu*, kas savukārt tiek pieprasīts saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu. Faktiski pēc definīcijas *tikai kupona izmantošanas brīdī*, proti, brīdī, kad tas tiek iemainīts pret precēm mazumtirdzniecības tirgotāja veikalā, tiek konkrēti identificētas tās preces, kuras var iegūt, izmantojot kuponu.

31. Līdz ar to tādu mazumtirdzniecības kuponu kā pamata lietā nodošana PVN piemērošanas nolūkos ir uzskatāma nevis par preču piegādi, bet tikai par nākotnes tiesību nodošanu (kuras vēl nav identificējamas kā priekšmets) attiecībā uz precēm un/vai pakalpojumiem. Tādēļ uzskatu, ka šādu kuponu nodošana ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu, jo PVN piemērošanas nolūkos katra darbība, kas nav preču piegāde, noteikti ir pakalpojumu sniegšana [9].

32. Tiesas judikatūrā ir norādes, kas apstiprina šo manu nostāju. Lai gan Tiesa ir skaidri norādījusi, ka PVN tiesību normu nozīmē preču piegāde var notikt arī tad, ja nav notikusi formāla īpašuma nodošana, tā tomēr ir uzsvērusi, ka šādai nodošanai ir jānotiek, lai preču iegādātājs varētu "to faktiski izmantot tā, it kā šī persona būtu šīs lietas īpašnieks" [10]. Savukārt mazumtirdzniecības kuponu gadījumā to nodošana no vienas personas citai personai [vēl] nedod nekādas tiesības izmantot konkrēto preci.

33. Turklāt, ja piekristu Komisijas piedāvātajam risinājumam attiecībā uz nodokļa piemērošanu, tad PVN piemērošanas nolūkā gan preču iegādei, gan pakalpojumu saņemšanai izmantojamo kuponu nodošanu varētu klasificēt tikai *ex post* pēc tam, kad kuponi tiktu apmainīti pret precēm vai pakalpojumiem. Manuprāt, ir skaidrs, ka šis nav labākais risinājums, jo rastos risks, ka vēl vairāk tiktu sarežģīts kuponu nodošanai piemērojamais nodokļu regulējums. Tāpat praksē iestātos tādas sekas, ka tiktu atturēts veikt šāda īpašā veida atalgojuma samaksu, kas katrā ziņā darbiniekiem rada noteikta veida sociālo labumu.

34. Tomēr nemainīgs ir fakts, ka neatkarīgi no tā, vai kuponu nodošana tiek uzskatīta par preču piegādi, vai pakalpojumu sniegšanu, lai šajā lietā varētu atbildēt uz iesniedzējtiesas jautājumiem, ir būtiski tikai *noskaidrot, vai šī nodošana ir darījums, kuram uzliek nodokli*. PVN piemērošanas nolūkos Sestās PVN direktīvas 2. panta 1. punktā, kā iepriekš norādīts, abi gadījumi — gan preču piegāde, gan pakalpojumu sniegšana — bez izšķirības ir darījumi, kuriem uzliek nodokli. Līdz ar to nav jāizskata Komisijas apsvērumi, un tāpēc turpinājumā izskatīšu trīs prejudiciālos jautājumus.

9 — Sestās direktīvas 6. panta 1. punkts.

10 — 1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts), 2003. gada 6. februāra spriedums lietā C-185/01 *Auto Lease Holland* (*Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts) un 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (Krājums, I-7077. lpp., 35. punkts).

V — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

A — *Ievads*

35. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa lūdz Tiesai izskaidrot, vai mazumtirdzniecības kuponu nodošana darbiniekam, ko darba devējs veic, lai aizstātu atalgojuma daļu, ir uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu pret atlīdzību.

36. Tā kā saskaņā ar iepriekš norādīto šajā lietā nav nozīmes tam, vai kuponu nodošana ir uzskatāma par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, jautājumu var pārformulēt tādā nozīmē, ka ar to Tiesai jautā, vai minētā nodošana ir uzskatāma par darījumu, ar kuru tiek veikta tāda samaksa, attiecībā uz kuru kā tādu ir piemērojamas PVN regulējošās tiesību normas.

37. Ja tas ir darījums, kuram jāuzliek PVN, tad brīdī, kad *Astra Zeneca* izsniedz savam darbiniekam kuponu, tai vajadzētu aprēķināt maksājamo PVN — kas ir iekļauts tajā summā, kuru saistībā ar kuponiem atskaita no darbinieka atalgojuma, — un pēc tam atskaitīt to PVN, kuru *Astra Zeneca* ir samaksājusi kā priekšnodokli starpniekam, no kura tā iegādājās kuponus.

38. Savukārt, ja darījumam nav piemērojamas PVN regulējošās tiesību normas, nerodas vajadzība aprēķināt maksājamo PVN. Līdz ar to jautājums, kurš ir jāuzdod — lai gan, kā uz to tiks norādīts turpinājumā, tas ir trešā jautājuma priekšmets —, ir šāds: vai *Astra Zeneca* var atgūt PVN priekšnodokli, iekļaujot kuponu iegādi vispārējos izdevumos, kas radušies saistībā ar tās saimniecisko darbību.

39. Lietas dalībniekiem, kas iesniedza apsvērumus šajā lietā, par atbildi uz pirmo jautājumu ir dažādi viedokļi. No vienas puses, Komisija un Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka *Astra Zeneca* veiktā kuponu nodošana saviem darbiniekiem ir darījums pret atlīdzību, kuram kā tādam piemēro PVN.

40. Savukārt *Astra Zeneca* un Grieķijas valdība uz jautājumu piedāvā atbildēt noraidoši un it īpaši tās fokusējas uz to, ka atalgojums par padarīto darbu nav tāds darījums, kuram būtu jāuzliek PVN.

B — *Vērtējums*

41. Protams, situāciju pamata lietā PVN regulējošo tiesību normu piemērošanas nolūkos varētu interpretēt divos pilnīgi atšķirīgos veidos, proti, saskaņā ar divām lietas dalībnieku piedāvātajām interpretācijām, uz kurām norādīju iepriekšējos punktos. Abām interpretācijām ir gan priekšrocības, gan trūkumi, bet neviena no tām nav acīmredzami pretrunā piemērojamajām Savienības tiesību normām.

42. Tomēr, manuprāt, uzskatam, ka kuponu nodošana ir darījums, kuram nav piemērojams PVN, ir daži trūkumi, tādēļ Komisijas un Apvienotās Karalistes valdības piedāvātā interpretācija ir vairāk pieņemama.

43. Pirmkārt, jānorāda, ka interpretācijai — saskaņā ar kuru kuponu nodošana ir darījums, kuram nav piemērojams PVN, — konkrētajā gadījumā varētu piekrist tikai tad, ja situācija, kurā darba devējs no darbinieka atalgojuma ar kuponu palīdzību atskaita tādu summu, kas atbilstu tai summai, kuru darba devējs samaksāja, lai iegūtu šos kuponus, būtu nošķirta no tādas situācijas, kurā darba devējs veic atskaitījumu un iegūst peļņu. Minētā interpretācija ir piemērojama tikai pirmajā no šiem diviem gadījumiem. Ja darba devējam rasots "peļņa" [11], tad PVN piemērošanas nolūkā attiecīgo kuponu nodošanas rezultātā, ko darba devējs nodod savam darbiniekam, tiktu radīta pievienotā vērtība un tādējādi rastos pienākums maksāt nodokli.

44. Citiem vārdiem sakot, saskaņā ar *Astra Zeneca* un Grieķijas valdības piedāvāto interpretāciju, atkarībā no tā, vai darba samaksas aprēķinā uzrādītā kupona vērtība atbilst tai summai, kuru darba devējs samaksāja, lai iegādātos attiecīgo kuponu, attiecībā uz mazumtirdzniecības kuponiem, kas tiek nodoti darbiniekiem, PVN piemērošanas nolūkā ir jāpiemēro dažādi regulējumi. Pirmajā gadījumā (kurā darba devēja samaksātā summa atbilst darba samaksas aprēķinā norādītajai summai) kuponu nodošanai nav piemērojams PVN, bet otrajā gadījumā (kurā darba devēja samaksātā PVN priekšnodokļa summa atšķiras no darba samaksas aprēķinā norādītās summas) ir piemērojama direktīva un darba devējam ir pienākums samaksāt PVN. Šajā lietā situācija ir tāda kā pirmajā gadījumā aprakstītā, jo, kā tika minēts tiesas sēdē, *Astra Zeneca* darba samaksas aprēķinā atskaitītā summa precīzi atbilst tai summai, kuru tā samaksāja starpniekam. Tomēr nemainīgs paliek fakts, ka tā interpretācija, kuru var attiecināt gan uz pirmo, gan otro gadījumu, ir ne tikai vienkāršāka, bet arī daudz

11 — Tas varētu notikt, piemēram, ja darba devējs kuponus būtu ieguvis ar lielu atlaidi un būtu nolēmis tikai daļu no tās nodot tālāk darbiniekam (kurš katrā ziņā kuponus iegūtu par vērtību, kas ir zemāka par to nominālvērtību).

vieglāk piemērojama salīdzinājumā ar to interpretāciju, saskaņā ar kuru ir jānošķir divas situācijas.

45. Otrkārt, jānorāda, ka, skatoties no ekonomikas viedokļa, katrā ziņā darbinieks maksā PVN saskaņā ar PVN sistēmu, atbilstoši kurai nodoklis ir jāietur no gala patērētāja. Kā *Astra Zeneca* to atzina tiesas sēdē, *kupona vērtībā, kura ir ieskaitīta darbinieka darba samaksas aprēķinā, jau ir iekļauts PVN attiecībā uz precēm, kuras tas varēs iegādāties mazumtirdzniecības veikalos, izmantojot kuponu.* Citiem vārdiem sakot, darbinieks ar atskaitījumu no atalgojuma samaksā par precēm un/vai pakalpojumiem, kurus tas iegādāsies pie mazumtirdzniecības tirgotāja, un šajā cenā ir iekļauts PVN. Tas ir pēdējais maksājums PVN maksājumu ķēdē un PVN, kuru samaksā darbinieks, acīmredzami iekļauj gan to nodokli, kas tika maksāts pirmajā reizē, kad pārdevējs kuponu pārdeva starpniekam [12], gan to, kas tika uzkrāts pēc tam nākamajās stadijās un it īpaši saistībā ar starpnieka iegūto peļņu. Brīdī, kad darbinieks/patērētājs dosies pie mazumtirgotāja, lai izmantotu kuponu, viņam ir tikai jāiedod šis kupons, kurā ir iekļauts PVN, un apmaiņā pret to viņš saņem izvēlētās preces vai pakalpojumus.

12 — Saskaņā ar Apvienotajā Karalistē spēkā esošo sistēmu, kā uz to tika norādīts 9. un 10. punktā, šo PVN daļu mazumtirgotājs samaksās tikai tajā brīdī, kad kupons tiks izmantots, lai iegādātos preces un/vai saņemtu pakalpojumus. Tomēr šī sistēmas īpatnība, kā uz to tiesas sēdē norādīja arī Komisija, rada sekas tikai attiecībā uz nodokļa samaksas *brīdi*, bet ne uz citiem nodokļa aspektiem.

46. Šajā sakarā jānorāda, ka, kaut arī ir PVN ķēdes sarežģītība šajā lietā, kuras dēļ tiesas sēdē radās debates, nodokļa samaksa notiek tikai vienu reizi. PVN attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kurus sniedz mazumtirgotājs, kuponā jau ir iekļauts, un brīdī, kad to saņem, pretī tiek nodotas preces vai pakalpojumi, mazumtirgotājs "noslēdz apli" un samaksā nodokļu iestādēm ar kuponu iekasēto PVN pēc tam, kad tas ir atskaitījis to summu, kuru tas ir samaksājis kā PVN priekšnodokli.

47. No 45. punktā norādītajiem apsvērumiem izriet divi secinājumi.

48. Pirmkārt, kuponos iekļauto PVN faktiski samaksā darbinieks un līdz ar to no divām iepriekš norādītajām interpretācijām priekšroka ir jādod tai interpretācijai, saskaņā ar kuru ir jāsamaksā attiecīgais PVN. Tādējādi var izvairīties no situācijas, kurā nodoklis, kuru jebkurā gadījumā samaksā darbinieks, "pazūd" un kļūst par sava veida slēptu PVN.

49. Otrkārt, acīmredzami *Astra Zeneca* uzliktais pienākums aprēķināt PVN par

kuponiem, kurus tā nodod darbiniekiem, pats par sevi attiecīgajai sabiedrībai nerada lielus finansiālus zaudējumus, jo saskaņā ar PVN piemērojamajiem principiem nodokļa slogs beigās tiek uzlikts preču gala patērētājam, proti, darbiniekam [13].

50. Līdz ar to, manuprāt, mazumtirdzniecības kuponu nodošana, lai aizstātu atalgojuma daļu, ir uzskatāma par darījumu, kuram ir uzliekams PVN.

51. Šajā sakarā, pirmkārt, jānorāda, ka *Astra Zeneca* darbinieki var izvēlēties daļu no sava atalgojuma nesaņemt mazumtirdzniecības kuponos un tie var izvēlēties, lai atalgojums, kā ierasti tas ir pieņemts, tiktu veikts tikai skaidrā naudā. Līdz ar to kuponu nodošanu darbiniekiem var interpretēt kā tādu darījumu, kurā darbinieki iesaistās, veicot noteiktas naudas summas apmaiņu (tā atalgojuma daļa, kura, gadījumā, ja tie nebūtu izvēlējušies saņemt kuponos, būtu saņemta skaidrā naudā).

52. Līdz ar to šajā lietā ir izpildīti visi tie Tiesas judikatūrā norādītie nosacījumi, pamatojoties uz kuriem nosaka, vai piegāde ir veikta pret atlīdzību, it īpaši atalgojums tiek maksāts naudas izteiksmē [14], kas ir apmērs, kurš faktiski tiek saņemts, lai iegūtu preces vai pakalpojumus [15]. Turklāt, ja piekristu — kā to daru es — uzskatam, ka kuponu nodošana darbiniekiem ir pakalpojumu sniegšana, tad nešaubīgi pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību [16].

53. Tāpat jānorāda, ka Tiesa, lai gan tikai netiešā veidā, ir pieļāvusi iespējamību, ka daļa no darbinieka atalgojuma var tikt uzskatīta par atlīdzību, kuru (darbinieks) sniedz par tādu piegādi, par kuru ir paredzēta samaksa (kuru darba devējs izmaksā darbiniekam) [17].

13 — Ja precīzais naudas apmērs, kuru *Astra Zeneca* ir samaksājusi par kuponiem, tiek norādīts darbinieku darba samaksas aprēķinā, šī sabiedrība atskaitīsies par PVN, deklarējot tikai to, ka PVN priekšnodokļa un maksājamā nodokļa summas apmērs ir vienāds, un tādējādi tai nevajadzēs veikt jebkādu maksājumu nodokļu iestādēm, bet, ja summa, kura ir norādīta darba samaksas aprēķinā, ir lielāka par to summu, kas faktiski tika samaksāta starpniekam, tad PVN, kurš *Astra Zeneca* būs jāmaksā un kurš tik un tā tiks uzlikts darbiniekam, būs tikai starpība starp šīm summām.

14 — 1981. gada 5. februāra spriedums lietā 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (*Recueil*, 445. lpp., 13. punkts), 1988. gada 23. novembra spriedums lietā 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* (*Recueil*, 6365. lpp., 16. punkts) un 1996. gada 24. oktobra spriedums lietā C-288/94 *Argos Distributors* (*Recueil*, I-5311. lpp., 17. punkts).

15 — Papildus iepriekšējā zemsvītras piezīmē minētajiem spriedumiem skat. 1990. gada 27. marta spriedumu lietā C-126/88 *Boots Company* (*Recueil*, I-1235. lpp., 19. punkts) un 1994. gada 5. maija spriedumu lietā C-38/93 *Glawe* (*Recueil*, I-1679. lpp., 8. punkts).

16 — 1988. gada 8. marta spriedums lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council* (*Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts) un 1997. gada 16. oktobra spriedums lietā C-258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I-5577. lpp., 12. punkts).

17 — Skat. iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 16. punkts. Šajā lietā Tiesa noteica, ka darbinieki par pārvadājuma pakalpojumiem, kurus darba devējs sniedza šiem darbiniekiem, nemaksāja darba devējam, jo to atalgojums neatkarīgi no tā, vai darbinieki izmantoja sniegto pakalpojumu, saglabājās tāds pats. Varētu pretēji secināt, ka vispārēji daļa no atalgojuma var tikt uzskatīta par samaksu par attiecīgo darbību, kurai ir piemērojams PVN, ja, kā tas ir šajā gadījumā, var skaidri noteikt to atalgojuma daļu, kuru var uzskatīt par samaksu.

54. Visbeidzot jānorāda, ka, lai varētu atzīt *Astra Zeneca* nostāju — saskaņā ar kuru atalgojums, kas darbiniekiem tiek izmaksāts mazumtirdzniecības kuponu veidā, ir uzskatāms par tādu, kuram nav uzliekams PVN —, kuponi faktiski ir jāpielīdzina naudai un tie ir jāuzskata par vienkāršu "alternatīvu" naudai. Tomēr, manuprāt, šādu nostāju nevar atbalstīt. Pirmkārt, atšķirībā no naudas mazumtirdzniecības kuponi nav visur izmantojami un tos var izmanot tikai pie tiem mazumtirgotājiem, kuri tos ir izsnieguši. Otrkārt, nedrīkst aizmirst, ka vispārēji mazumtirdzniecības kuponi tiek izsniegti tieši *apmaiņā pret* naudu un to izmantošanas rezultātā — kā tas ir šajā lietā, kurā mazumtirgotājs ar starpnieka palīdzību pārdod *Astra Zeneca* kuponus — varētu rasties pievienotā vērtība un (tādējādi) PVN ienākums, proti, situācija, kas nerodas skaidras naudas gadījumā.

55. Līdz ar to visu minēto apsvērumu dēļ uzskatu, ka pareizāk ir uzskatīt, ka atalgojuma daļas izmaksāšana mazumtirdzniecības kuponos ir piegāde pret atlīdzību, par kuru darba devējam ir pienākums maksāt PVN.

56. Līdz ar to piedāvāju Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt, ka tādos apstākļos, kādi tie ir pamata lietā, atalgojums vai tā daļa, kas tiek izmaksāta mazumtirdzniecības kuponos, ir ar PVN apliekama darbība Sestās direktīvas izpratnē.

VI — Par otro prejudiciālo jautājumu

57. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa lūdz Tiesai izskaidrot, vai gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša, vai atalgojuma daļēja izmaksa mazumtirdzniecības kuponos ir uzskatāma par darbību, kurai ir piemērojams Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts. Kā zināms, saskaņā ar šo tiesību noteikumu noteiktas darbības, kas netiek veiktas par samaksu, ir pielīdzināmas pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību, par kuru ir pienākums maksāt PVN, tostarp: "pakalpojumu sniegšana, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs [..] sava personāla privātām vajadzībām".

58. Gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, tad nav jāatbild uz otro jautājumu. Līdz ar to turpinājumā norādītie apsvērumi tiek norādīti pakārtoti, proti, gadījumā, ja Tiesa izlemtu neizmantot risinājumu, kuru es piedāvāju attiecībā uz pirmo jautājumu.

59. Likumdevējs, kas pieņēma direktīvu, acīmredzama iemesla dēļ noteica, ka PVN ir maksājams par noteiktām darbībām, kas bez maksas tiek veiktas par labu nodokļu maksātāja vai tā personāla vajadzībām. Tas tika veikts tādēļ, lai nodokļu maksātājs, kurš vispārēji var atskaitīt iepriekš samaksāto PVN par preču piegādi vai pakalpojumiem, kas tiek izmantoti tā uzņēmumam, nevarētu izvairīties no PVN maksāšanas gadījumos, kad tas izņem preces no uzņēmuma kapitāla vai izmanto pakalpojumus savām privātajām vajadzībām. Līdz ar to šādam nodokļu maksātājam salīdzinājumā ar patērētāju, kurš, iegādājoties preci vai pakalpojumu, maksā PVN, tiek liegts iegūt nepamatotas priekšrocības [18].

60. Arī attiecībā uz otro jautājumu tikai Komisija un Apvienotās Karalistes valdība — lai gan tikai pakārtoti un ar noteiktu atturību — ir ieteikušas uz jautājumu atbildēt apstiprinoši. Pamatojumu, kuru tās izvirzīja, var apkopot šādi: ja uz pirmo jautājumu atbild noraidoši, tad jāuzskata, ka darba devējs mazumtirdzniecības kuponus darbiniekam nodod bez maksas un līdz ar to ir piemērojams Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts.

61. Tomēr, manuprāt, arī tad, ja uz pirmo jautājumu atbildētu noraidoši, šai situācijai uzreiz nebūtu piemērojams [Sestās direktīvas] 6. panta 2. punkts.

62. Jānorāda, ka iepriekš minētā tiesību norma kļūst piemērojama, ja ir izpildīti divi atsevišķi nosacījumi. Pirmkārt, pakalpojumi — vai preces gadījumā, ja vēlamies ņemt vērā arī 6. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto situāciju, — tiek izmantoti privātām vajadzībām vai katrā ziņā tādām vajadzībām, kas nav saistītas ar uzņēmumu, un, otrkārt, darbība tiek veikta bez maksas.

63. Pirmkārt, attiecībā uz otro nosacījumu arī tad, ja uz pirmo jautājumu atbildētu noraidoši, šis nosacījums nebūtu izpildīts. Tas, ka varētu uzskatīt, ka kuponu nodošana ir darbība, kurai nav piemērojams PVN, nebūt nenozīmē, ka tā tika veikta bez maksas. It īpaši, kā iepriekš redzams — lai gan neatbalstu šādu risinājumu —, varētu uzskatīt, ka kuponu nodošana ir tikai atalgojuma samaksas veids, attiecībā uz kuru kā tādu nav piemērojami PVN tiesību normas. Tomēr tas nenozīmētu, ka darbība tika veikta bez maksas.

64. It īpaši, manuprāt, tas ir acīmredzami, ka neatkarīgi no tā, kā juridiski varētu klasificēt kuponu nodošanu, darbiniekiem tos nevis

18 — 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp., 33. punkts), 2001. gada 17. maija spriedums apvienotajās lietās C-322/99 un C-323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp., 56. punkts) un 2008. gada 11. decembra spriedums lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca* (Krājums, I-9549. lpp., 46. punkts).

"dāvina", bet gan tie ir samaksa, kas ir skaidri noteikta par darbinieku veikto darbu.

65. Līdz ar to, lai arī nevar teikt, ka kuponu galvenais mērķis ir saistīts ar uzņēmuma darbības mērķiem, jo tie nešaubīgi ir paredzēti personāla privāto vajadzību apmierināšanai [19], tik un tā nav izpildīta prasība, ka darbībai ir jābūt veiktai bez maksas [20].

66. Līdz ar to piedāvāju vajadzības gadījumā uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka atalgojuma vai tās daļas izmaksāšana mazumtirdzniecības kuponos nav tāda darbība, kas tiek veikta bez maksas, kuru Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta piemērošanas nolūkā var pielīdzināt pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību.

19 — Faktiski nav nekādas saiknes starp iegādēm, kuras darbinieki var veikt, izmantojot kuponus, un darba devēja veiktajām saimnieciskajām darbībām. Turklāt šajā sakarā Tiesas judikatūrā priekšroka tiek dota šaurai tādu apstākļu interpretācijai, kuros varētu atzīt attiecīgās saiknes ar saimnieciskajām darbībām esamību. Skat., piemēram, iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 26. un 29. punkts, un iepriekš 18. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Danfoss*, 57. un 58. punkts.

20 — Tikai īsi jānorāda, kā tas ir precizēts judikatūrā, ka piegādei faktiski ir jābūt par brīvu. Gadījumā, kurā maksa ir samazināta vai tā ir noteikta zem nominālās vērtības, piegādi nevar uzskatīt par bezmaksas. Skat. 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (Krājums, I-743. lpp., 22.–24. punkts).

VII — Par trešo prejudiciālo jautājumu

67. Ieniedzējtiesa trešo jautājumu ir noformulējusi kā pakārtotu. Ar to tā lūdz Tiesai izskaidrot, vai gadījumā, ja atbilde uz pirmajiem diviem jautājumiem ir noraidoša, *Astra Zeneca* var atskaitīt PVN priekšnodokli, pamatojoties uz to, ka kuponi, kurus *Astra Zeneca* iegādājās no starpnieka, ir uzskatāmi par uzņēmuma vispārējiem izdevumiem.

68. Arī šajā gadījumā, ņemot vērā atbildi, kuru es piedāvāju attiecībā uz pirmo jautājumu, turpinājumā norādītie apsvērumi ir minēti pakārtoti, proti, ja Tiesas atbilde uz pirmo jautājumu būtu atšķirīga no mana piedāvātā risinājuma.

69. Pēc *Astra Zeneca* uzskatiem, kā iepriekš redzams, atbildēm uz pirmajiem diviem jautājumiem ir jābūt noraidošām un attiecībā uz atalgojuma daļas izmaksu mazumtirdzniecības kuponos nav piemērojamas PVN regulējošās tiesību normas. Tomēr minētā sabiedrība kuponu iegādi uzskata par vispārējiem izdevumiem, kas ir saistīti ar uzņēmuma darbību, tādēļ tā vēlas, lai tiktu ņemts vērā PVN priekšnodoklis un tas tiktu atskaitīts, aprēķinot Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm maksājamo kopējo PVN apmēru.

70. Priekšrocība, kuru *Astra Zeneca* iegūtu šāda nodokļa piemērošanas gadījumā, ir acīmredzama. Kamēr jebkādas iespējamas prasības aprēķināt PVN brīdī, kad kuponi tiek nodoti darbiniekiem, rezultātā PVN priekšnodoklis un maksājamais nodoklis savstarpēji anulētu viens otru [21], kuponu nodošanas darbiniekiem uzskatīšana par tādu darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļa un ka maksājamais PVN nodoklis ir iekļaujams vispārējos izdevumos, ļautu attiecīgajai sabiedrībai iegūt nodokļu priekšrocības.

71. Tomēr uzskatu, ka *Astra Zeneca* nostāju nevar atbalstīt pat tādā gadījumā, ja uzskatītu, ka atalgojuma daļas samaksa mazumtirdzniecības kuponos ir darbība, kurai nav piemērojams PVN.

72. Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu ir PVN shēmas neatņemama sastāvdaļa un tās principā nav ierobežojamas [22]. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir nodrošināt, ka ar nodokli netiek apliktas visas saimnieciskās darbības, atbrīvojot uzņēmēju no PVN, kurš tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību [23].

73. Patiešām, Tiesa ir atzinusi iespēju atskaitīt PVN, kuru uzņēmējs ir samaksājis par preču iegādi un/vai pakalpojumu saņemšanu, kas ir paredzēti tādu darbību veikšanai, kuras ir atbrīvotas no PVN vai kurām nav piemērojams šis nodoklis. It īpaši tas ir gadījumā, ja: i) uzņēmējs veic saimnieciskās darbības, kurām ir piemērojams PVN; ii) izdevumi, kas rodas, veicot no nodokļa atbrīvotas darbības, ir preču gala cenu veidojošie komponenti, un iii) izmaksas, kas rodas saistībā ar darbībām, par kurām ir samaksāts PVN, ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību [24].

74. Tomēr šī Tiesas judikatūra konkrēti ir balstīta uz priekšnosacījumu, ka gadījumā, ja netiek atzītas tiesības atskaitīt samaksāto PVN, tiktu pārkāpts PVN neitralitātes princips un uzņēmējam, kā arī gala patērētājam tiktu uzlikts pienākums samaksāt daļu no nodokļa [25].

21 — Izņemot gadījumu, kā iepriekš norādīts, kurā starpnieka samaksātā priekšnodokļa summa atšķiras no tās nodokļa summas, kuru darbinieks samaksā no sava atalgojuma. Šajā ziņā skat. 13. zemsvītras piezīmi.

22 — Skat., piemēram, 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts) un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).

23 — 1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts) un 2001. gada 22. februāra spriedums lietā C-408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 — 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-465/03 *Kretztechnik* (Krājums, I-4357. lpp., 36. un 37. punkts). Tāpat skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *AB SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 58.–68. punkts), kā arī manus 2009. gada 12. februārī sniegtos secinājumus attiecīgajā lietā, it īpaši 59.–62. punkts.

25 — Skat. iepriekš 24. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *AB SKF*, 66. un 67. punkts un tajos minētā judikatūra.

75. Tomēr šajā lietā nav šāda situācija.

76. Kā iepriekš norādīts [26], *Astra Zeneca* no darbinieku atalgojuma atskaita to cenu, kuru šī sabiedrība samaksāja par kuponu iegādi, *tostarp PVN*. Visbeidzot, darbinieks ar savu darbu samaksā PVN par precēm, kuras tas iegādāsies ar kuponu. Attiecīgā nodokļa slogs nerodas *Astra Zeneca*. Līdz ar to nav vajadzības atzīt uzņēmuma tiesības atskaitīt tādu PVN, kas tam galu galā nemaz nerodas.

77. Patiešām, kupons, kurš nebūt nav tādas iegādes izmaksu sastāvdaļa, kas iekļautos uzņēmuma vispārējos izdevumos, tiek tieši, kopā ar visu PVN, pārnests no darba devēja uz darbinieku, kurš "samaksā" kupona vērtību ar attiecīgu tā atalgojuma samazinājumu, kas ir izmaksāts skaidrā naudā. Tieši pretēji, gadījumos, kuros Tiesa ir atzinusi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kas tiek izmantoti ar nodokli neapliekamo darbību veikšanai, attiecīgais PVN attiecās uz darbībām (parasti saistībā ar konsultāciju sniegšanu), attiecībā uz kurām uzņēmums nešaubīgi uzņēmies nodokļa slogu [27].

78. Visbeidzot, nedrīkst aizmirst, ka tiesībām atskaitīt PVN attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas tiek izmantoti ar nodokli neapliekamo darbību veikšanai, ir izņēmuma raksturs [28].

79. Līdz ar to piedāvāju Tiesai vajadzības gadījumā uz trešo jautājumu atbildēt tādējādi, ka darba devējs, kurš saskaņā ar pamata lietā norādītajiem apstākļiem saviem darbiniekiem atalgojuma daļu izmaksā mazumtirdzniecības kuponos, nevar atskaitīt PVN, kuru tas ir samaksājis par šiem kuponiem, iekļaujot šo kuponu iegādi uzņēmuma vispārējos izdevumos.

26 — Skat. iepriekš 45. punktu.

27 — Skat., piemēram, iepriekš 23. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Abbey National* un iepriekš 24. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietā *Kretztechnik* un lietā *AB SKF*.

28 — 1995. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 23. punkts).

VIII — Secinājumi

80. Ņemot vērā iepriekš minēto, piedāvāju Tiesai uz *VAT and Duties Tribunal, Manchester* [Mančestras PVN un nodokļu tiesas], uzdotajiem jautājumiem atbildēt tādējādi, ka atalgojums vai tā daļa, kas tiek izmaksāta mazumtirdzniecības kuponos, kā tas ir norādīts pamata lietas apstākļos, ir ar PVN apliekama darbība saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu.