# GENERALINIO ADVOKATO PAOLO MENGOZZI IŠVADA, pateikta 2010 m. balandžio 22 d.[1]

1. Nors paprastai bendroji PVM sistema yra gana aiški, kartais, kaip žino visi, kam tenka su ja susidurti, jos praktinis taikymas gali būti sudėtingas. Ši byla yra puikus to pavyzdys.

2. Jungtinės Karalystės mokesčių teismas pateikė tris klausimus, siekdamas išsiaiškinti, kaip PVM požiūriu turėtų būti žiūrima į situaciją, kai darbdavys savo darbuotojams pasiūlo, be grynųjų, dalį atlyginimo gauti mažmeniniais kuponais.

## I — Teisinis pagrindas

### A — *ES teisė*

3. Prejudiciniai klausimai, kuriuos pateikė *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, yra susiję su Šeštosios PVM direktyvos[2] nuostatomis. Tačiau, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, juos taip pat galima suformuluoti ir remiantis atitinkamomis vėlesnės Direktyvos 2006/112/EB[3] nuostatomis.

4. Šeštosios direktyvos[4] 2 straipsnyje nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

1 — Originalo kalba: italų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL 1997 L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

3 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L347, 2006, p.1).

4 — Atitinka Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus.

5. 5 straipsnis „Prekių tiekimas“ suformuluotas taip:

„*1. Prekių tiekimas* – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas. <…>“

6. 6 straipsnyje „Paslaugų tiekimas“[5] numatyta:

„*Paslaugų teikimas* – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

<…>

2. 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.

<…>

<…>“

7. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje[6] „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ nustatyta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<…>“.

5 — Atitinka Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalį.

6 — Atitinka Direktyvos 2006/112 168 straipsnį.

B — *Nacionalinė teisė*

8. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikia jokių duomenų apie nacionalinės teisės aktus, kadangi prejudiciniai klausimai susiję tik su ES teisės nuostatų išaiškinimu. Tačiau iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš pateiktų pastabų paaiškėjo toliau nurodytos aplinkybės.

9. Mažmeninių kuponų apmokestinimo klausimu Jungtinės Karalystės teisės aktuose bendrai numatyta, kad mažmenininkas, kuris išduoda kuponus ir kurio prekybos taškuose jie gali būti išduoti, privalo apskaityti PVM tik toje vietoje, kur kuponais yra faktiškai atsiskaitoma perkant prekes.

10. Tačiau jeigu kuponus, kaip ir nagrinėjamu atveju, mažmenininkas pateikia tarpininkui, kuris vėliau juos perparduoda trečiosioms šalims, kuponus išduodantis mažmenininkas privalo tarpininkui taip pat pateikti PVM sąskaitą faktūrą, nors mokesčių įstaigoms PVM jis privalo sumokėti tik ten, kur kuponu yra atsiskaitoma. Bet kada vėliau perduodant kuponą (t. y. tarpininkui atlikus savo veiksmus) PVM privalo būti taikomas ir teisingai sumokėtas.

11. Tačiau ši teisinė sistema, šiuo metu galiojanti Jungtinėje Karalystėje, kaip jau minėjau, yra visiškai neaktuali nagrinėjant prejudicinius klausimus.

**II — Faktai, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

12. Apeliantė pagrindinėje byloje *Astra Zeneca UK Limited* (toliau – *Astra Zeneca*) yra farmacijos sektoriaus bendrovė. Savo darbuotojams ji suteikia galimybę dalį atlyginimo gauti ne grynaisiais, o mažmeniniais kuponais, kuriais galima pasinaudoti pagrindinėse prekybinėse gatvėse įsikūrusiose mažmeninėse parduotuvėse.

13. Darbuotojų atlyginimo lapeliuose nurodyta kuponų vertė yra mažesnė nei jų nominali vertė. Pavyzdžiui, atlyginimo lapelyje 10 GBP kuponas gali būti įvertintas tik 9,5 GBP; darbuotojai gali nusipirkti prekių už 10 GBP, „išleisdami“ tik 9,5 GBP iš savo atlyginimo.

14. Sistemos veikimas aprašytas toliau.

15. Mažmenininkas išduota konkrečios nominalios vertės (pavyzdžiui, 10 GBP) kuponus ir parduoda juos mažesne kaina (pavyzdžiui, už 9 GBP) tarpininkaujančiai bendrovei. Ši bendrovė savo ruožtu parduoda kuponus *Astra Zeneca*, kuri nuperka juos už mažesnę nei nominali vertė sumą (pavyzdžiui, 9,5 GBP). Tuomet *Astra Zeneca* panaudoja kuponus jais sumokėdama dalį atlyginimo darbuotojams, kurie pasirinko tokią galimybę[7].

16. Klausimas, kurį Jungtinės Karalystės mokesčių institucijose iškėlė apeliacinį skundą pateikusi bendrovė ir į kurį turi atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra susijęs su mažmeninių kuponų, kuriais mokamas atlyginimas, apmokestinimu PVM.

17. *VAT and Duties Tribunal, Manchester* privalo visų pirma nustatyti, ar *Astra Zeneca* turi savo darbuotojus apmokestinti mažmeninių kuponų PVM komponentu; jei tai nėra būtina, teismas privalo paaiškinti, ar *Astra Zeneca* gali atskaityti pirkimo PVM, kurį jai teko sumokėti (perkant kuponus iš tarpininko).

18. Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal, Manchester* sustabdė bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismo paprašė priimti prejudicinį sprendimą šiais klausimais:

„1. Ar šios bylos aplinkybėmis, kai darbuotojas pagal savo darbo sutarties sąlygas turi teisę pasirinkti dalį atlyginimo atsiimti nominalios vertės kuponais, Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punktą (dabar – Pagrindinės PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas) reikia aiškinti taip, kad darbdavio darbuotojui perduotas kuponas yra paslaugų teikimas už atlygį?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą yra neigiamas, ar 6 straipsnio 2 dalies b punktą (dabar 26 straipsnio 1 dalies b punktas) reikia aiškinti taip, kad jis reikalauja darbdavio pagal darbo sutartį perduotą kuponą darbuotojui laikyti paslaugų tiekimu tuo atveju, jei kuponas skirtas darbuotojo privatiems poreikiams?

3. Jeigu kupono perdavimas nėra nei paslaugų teikimas už atlygį 2 straipsnio 1 punkto prasme, nei turi būti laikomas paslaugų teikimu pagal 6 straipsnio 2 dalies b punktą, ar 17 straipsnio 2 dalį (dabar – 168 straipsnis) reikia aiškinti taip, kad pagal ją leidžiama darbdaviui susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį, kurį jis sumokėjo pirkdamas ir perduodamas kuponą darbuotojui pagal darbo sutartį, tuo atveju, jei kuponas skirtas darbuotojo privatiems poreikiams?“

7 — Iš tiesų *Astra Zeneca* niekada fiziškai neperima kuponų. Faktiškai ji tik nurodo tarpininkaujančiai bendrovei, kuriems darbuotojams kuponai turi būti nusiųsti, ir ši bendrovė juos pristato.

## III — Procesas Teisingumo Teisme

19. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2009 m. sausio 29 dieną. Jungtinės Karalystės ir Graikijos Respublikos vyriausybės bei Komisija vėliau pateikė rašytines pastabas pagal Europos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Apeliantė pagrindinėje byloje *Astra Zeneca* taip pat pateikė rašytines pastabas.

20. *Astra Zeneca*, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija 2010 m. kovo 11 d. posėdyje pateikė žodines pastabas.

## IV — Pirminės pastabos

21. Rašytinėse pastabose Komisija išdėstė keletą argumentų, kurių aprėptis, kaip pripažįsta pati Komisija, viršija tai, ko reikia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Konkrečiai kalbant, Komisija išdėstė savo poziciją dviem klausimais.

22. Pirma, Komisija nesutinka, kad mažmeninių kuponų perdavimas būtų klasifikuojamas kaip paslaugų teikimas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas automatiškai vadovaujasi tokiu klasifikavimu, remdamasis taikytinomis nacionalinėmis taisyklėmis. Tačiau, Komisijos nuomone, kuponų perdavimo pobūdis priklauso nuo to, kam galiausiai juos galima panaudoti. Taigi kiekvienu konkrečiu atveju toks perdavimas gali būti prekių tiekimas arba paslaugų teikimas.

23. Antra, Komisija apsvarstė klausimą, susijusį si PVM tarifu, taikytinu mažmeniniams kuponams, kuriuos pirkėjo pasirinkimu galima naudoti įsigyjant prekes ir paslaugas, kurios apmokestinamos įprastu PVM tarifu, arba prekes ir paslaugas, kurioms taikomi skirtingi PVM tarifai. Šiomis aplinkybėmis Komisija kritikuoja Jungtinės Karalystės taikomą sistemą, pagal kurią mažmeniniams kuponams taikomas pagrįstai „tinkamas“ tarifas, atsižvelgiant į aplinkybes.

24. Anot Komisijos, nagrinėjama sistema prieštarauja PVM taikomiems principams, ir leidimas jai suteiktas gali būti tik tuomet, jei nacionalinės institucijos pateikia specialų prašymą nukrypti nuo direktyvos nuostatų[8].

8 — Pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį (ir Direktyvos 2006/112 395 straipsnį).

Jei tokio leidimo nėra, PVM turėtų būti apskaičiuotas tiksliai, atsižvelgiant į kiekvienam su kuponu įsigyjamam gaminiui ar paslaugai taikytiną mokesčio tarifą. Su tokio požiūrio taikymu susiję sunkumai bet kuriuo atveju nepateisintų jo netaikymo nagrinėjamu atveju.

25. Tačiau nėra jokio reikalo atsižvelgti į Komisijos pastabas bei argumentus, siekiant atsakyti į šioje byloje Teisingumo Teismui pateiktus klausimus.

26. Su nagrinėjamu ginču visiškai nesusiję kuponams, kuriais galima atsiskaityti už skirtingu PVM tarifu apmokestinamas prekes ar paslaugas, taikytino mokesčių tarifo problema. Jeigu Komisija mano, kad tai, kaip Jungtinės Karalystės institucijos sprendžia šią problemą, yra nesuderinama su Europos Sąjungos teise, ji turi pradėti pažeidimo procedūrą prieš šią valstybę.

27. Tačiau šiai bylai svarbesnis, nors ir neesminės svarbos, yra bendrasis mažmeninių kuponų perdavimo pobūdis (tai prekių tiekimas ar paslaugų teikimas?).

28. Kaip jau minėta, Komisija tvirtina, kad kuponų pobūdis priklauso nuo jų faktinio panaudojimo būdo. Taigi, jei kuponai naudojami paslaugoms pirkti, apmokestinimo PVM atžvilgiu kuponų perdavimas taip pat bus paslaugų teikimas. Kita vertus, jeigu kuponai naudojami prekėms pirkti, kuponų perdavimas taip pat bus laikomas prekių tiekimu.

29. Komisijos atlikta analizė manęs neįtikino. Visų pirma, man atrodo, kad bet kuriuo atveju neįmanoma mažmeninių kuponų perdavimo laikyti prekių tiekimu, net jeigu jie faktiškai galiausiai ir panaudojami prekėms įsigyti.

30. Panagrinėkime situaciją, kuri, atrodo, yra tipinė šios bylos aplinkybėmis, kai kuponas yra naudojamas prekėms (pavyzdžiui, švarkui arba rankiniam laikrodžiui) įsigyti. Šiuo atžvilgiu pažymėtina, jog vien tai, kad darbdavys darbuotojui perduoda kuponą, savaime *iškart nesuteikia teisės disponuoti turtu,* o tai, remiantis Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalimi, būtina, kad prekių tiekimą galima būtų laikyti įvykusiu. Iš tiesų prekės, į kurias kuponas suteikia teisę, tiksliai identifikuojamos iš esmės *tik tuomet, kai kuponas panaudojamas,* t. y. iškeičiamas į prekes mažmeninko patalpose.

31. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų mažmeninių kuponų perdavimas PVM atžvilgiu yra ne prekių tiekimas, o tik būsimos (ir dar neapibrėžtos objekto atžvilgiu) teisės į prekes ir (arba) paslaugas perdavimas. Todėl manau, kad tokio kupono perdavimas turi būti laikomas paslaugų teikimu, atsižvelgiant į tai, kad PVM požiūriu bet koks sandoris, kuriuo nėra tiekiamos prekės, yra paslaugų teikimo sandoris[9].

32. Teismo praktika patvirtina mano poziciją. Nors ir aiškiai pažymėjęs, kad, remiantis PVM reglamentuojančiomis normomis, prekių teikimas gali būti net tuomet, kai turtas nėra oficialiai perduodamas, Teisingumo Teismas vis dėlto pabrėžė, jog prekių pirkėjas turi galėti „naudotis tuo turtu taip, lyg jis būtų šio turto savininkas“[10]. O mažmeninių kuponų perdavimo atveju, kuponui pereinant iš vieno asmens kitam, nesuteikiama (kol kas) jokia teisė į konkrečias prekes.

33. Be to, jei mokesčiai būtų taikomi taip, kaip siūlo Komisija, kuponų, kuriuos galima naudoti prekėms ar paslaugoms pirkti, perdavimas PVM tikslais galėtų būti klasifikuojamas tik *ex post,* po to, kai kuponai jau būtų iškeisti į prekes ar paslaugas. Man atrodo, kad tai tikrai nebūtų geriausias sprendimas, o kuponų perdavimo apmokestinimas taptų sudėtingesnis. Praktiškai tai taip pat skatintų nenaudoti tokio atlyginimo mokėjimo būdo, kuris vis dėlto socialiniu požiūriu naudingas darbuotojams.

34. Šiaip ar taip, akivaizdu, kad neatsižvelgiant į tai, ar mažmeninių kuponų teikimas laikytinas prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, šioje byloje, norint atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui į jo klausimus, svarbu *nustatyti, ar toks tiekimas arba teikimas yra apmokestinamasis sandoris.* Kaip matome, PVM požiūriu Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nurodyta, kad ir prekių tiekimas, ir paslaugų teikimas yra apmokestinamieji sandoriai, tarp jų nedarant jokio skirtumo. Todėl Komisijos pastabų daugiau svarstyti nereikia, ir toliau nagrinėsiu tris klausimus, užduotus prašyme priimti prejudicinį sprendimą.

9 — Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis.

10 — 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Entreprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktas; 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 punktas; 2005 m. birželio 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C-435/03, Rink. p. I-7077, 35 punktas.

**V — Pirmasis klausimas**

A — *Įvadas*

35. Pirmuoju klausimu Teisingumo Teismo prašoma paaiškinti, ar darbdavio darbuotojui perduotas kuponas, taip sumokant dalį darbuotojo atlyginimo, yra paslaugų teikimas už atlygį?

36. Kadangi, kaip jau minėjau, šioje byloje nesvarbu, ar kuponų perdavimas yra prekių tiekimas, ar paslaugų tiekimas, galima laikyti, kad Teisingumo Teismo yra klausiama, ar nagrinėjamas perdavimas yra tiekimas už atlygį, patenkantis, kaip toks, į PVM reglamentuojančių teisės aktų taikymo sritį.

37. Jeigu tai iš tiesų yra PVM apmokestinamas sandoris, *Astra Zeneca*, pateikdama kuponą darbuotojui, turėtų apskaičiuoti pardavimo PVM, kuris įtraukiamas į kupono sumą, atimamą iš darbuotojo atlyginimo, ir tuomet atimti PVM sumą, kurią *Astra Zeneca* jau sumokėjo kaip pirkimo PVM tarpininkui, iš kurio kuponai buvo nupirkti.

38. Kita vertus, jeigu sandoris nepatenka į PVM reglamentuojančių taisyklių taikymo sritį, pardavimo PVM neturėtų būti skaičiuojamas. Todėl gali kilti klausimas (nors, kaip matysime, tai yra trečiojo klausimo tema), ar *Astra Zeneca* gali atgauti pirkimo PVM, priskirdama kuponų pirkimą bendrosioms pridėtinėmis išlaidoms, patirtoms plėtojant verslą.

39. Pastabas šioje byloje pateikusios šalys neturi vieningos nuomonės dėl atsakymo į pirmąjį klausimą. Viena vertus, Komisija ir Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad *Astra Zeneca* darbuotojams perduoti kuponai yra tiekimas už atlygį, kuris, kaip toks, yra apmokestinamas PVM.

40. Tačiau *Astra Zeneca* ir Graikijos vyriausybė teigia, kad į minėtą klausimą reikia atsakyti neigiamai, ypač atkreipiant dėmesį į tai, kad atlygio už atliktą darbą mokėjimas nėra veikla, kuriai taikytinas PVM mokestis.

B — *Vertinimas*

41. Logiškai mąstant, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija PVM reglamentuojančių teisės aktų požiūriu gali būti aiškinama dviem visiškai skirtingais būdais: šiuos du šalių siūlomus aiškinimo būdus aprašiau ankstesniuose punktuose. Abu aiškinimo būdai turi ir teigiamų, ir neigiamų pusių, ir nė vienas iš jų akivaizdžiai neprieštarauja galiojančioms ES teisės nuostatoms.

42. Tačiau, mano nuomone, požiūris, kad kuponų perdavimas nepatenka į PVM taikymo sritį, turi trūkumų, taigi Komisijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės siūlomas sprendimo būdas atrodo tinkamesnis.

43. Pirmiausia norėčiau pažymėti, kad aiškinimas, pagal kurį kuponų perdavimas nepatenka į PVM taikymo sritį, gali, tiesą sakant, būti priimtas tik tuomet, jei atskirsime situaciją, kai darbdavys iš darbuotojo užmokesčio atskaito kaip atlygį už kuponus, lygiai tokią pačią sumą, kurią jis sumokėjo pirkdamas tuos kuponus nuo situacijos, kai darbdavys atlieka tokius atskaitymus ir gauna pelno. Šis aiškinimas turėtų apsiriboti tik pirmąja iš minėtų situacijų. Jeigu darbdavys iš tiesų gauna „pelno“[11], darbdavio darbuotojui perduotas kuponas sukuria pridėtinę vertę PVM reglamentuojančių teisės aktų prasme, taigi atsiranda prievolė mokėti mokestį.

44. Kitaip tariant, *Astra Zeneca* ir Graikijos vyriausybės pasiūlytas išaiškinimas reikštų, kad darbuotojams perduotus mažmeninius kuponus PVM apmokestinimo tikslais reikia traktuoti skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar kupono vertė, nurodyta darbuotojų atlyginimo lapelyje, sutampa su suma, kurią darbdavys sumokėjo pirkdamas kuponą. Pirmuoju atveju (kai darbdavio sumokėta suma sutampa su suma, nurodyta atlyginimo lapelyje) kuponų perdavimas nepatektų į PVM taikymo sritį; tačiau antruoju atveju (kai darbdavio sumokėta pirkimo PVM suma skiriasi nuo atlyginimo lapelyje nurodytos sumos) situacija patenka į direktyvos taikymo sritį, ir darbdaviui tektų skaičiuoti PVM. Šioje byloje nagrinėjama pirmajam atvejui priskirtina situacija, kadangi, kaip buvo nurodyta per posėdį, *Astra Zeneca* atima iš darbuotojų darbo užmokesčio lygiai tokią pačią sumą, kurią sumoka tarpininkui. Vis dėlto akivaizdu, kad aiškinamasis būdas, kurį galima pritaikyti ir pirmuoju, ir antruoju

11 — Taip galėtų atsitikti, pavyzdžiui, jei darbdavys gautų kuponus su didele nuolaida ir nuspręstų perleisti ją darbuotojams tik iš dalies (tačiau jie vis tiek gautų kuponus už mažesnę nei nominali kainą).

atvejais, yra ne tik aiškesnis, bet ir lengviau pritaikomas, palyginti su būdu, reikalaujančiu atskirti dvi minėtas situacijas.

45. Antra, norėčiau pažymėti, kad ekonominiu požiūriu, būtent darbuotojas galiausiai turi sumokėti PVM, ir tai bet kuriuo atveju atitinka PVM sistemos reikalavimą, kad mokestį sumokėtų galutinis vartotojas. Kaip *Astra Zeneca* pripažino per posėdį, *kupono vertė, nurodyta darbuotojo atlyginimo lapelyje, apima ir PVM už prekes, kurių galima įsigyti mažmeninėse parduotuvėse panaudojant šį kuponą.* Kitaip tariant, atskaitymais iš savo darbo užmokesčio darbuotojas sumoka prekių ir (arba) paslaugų, kurias jis pirks iš mažmenininko, kainą, kuri apima ir PVM. Tai paskutinis mokėjimas PVM grandinėje ir darbuotojui tenkantis PVM akivaizdžiai apima ir mokestį, kuris susidaro pirmą kartą mažmenininkui perduodant kuponą tarpininkui[12], ir mokestį, susikaupusį vėlesniais etapais, ypač tuomet, kai tarpininkas gauna pelno. Darbuotojas (vartotojas), atvykęs pas mažmenininką pasinaudoti kuponu, paprasčiausia turi pateikti patį kuponą, į kurį įtrauktas PVM, ir gauna už jį reikalingų prekių arba paslaugų.

12 — Kaip nurodyta 9 ir 10 punktuose, pagal Jungtinėje Karalystėje taikomą sistemą šią PVM dalį mažmenininkas į iždą sumoka tik tuomet, kai kuponas yra panaudojamas prekėms ir (arba) paslaugoms įsigyti. Tačiau, kaip Komisija taip pat pažymėjo per posėdį, ši konkreti sistemos savybė turi poveikį tik *laikui*, kuomet mokestis sumokamas, o ne kitiems mokesčio aspektams.

46. Šiuo klausimu reikia paaiškinti, kad neatsižvelgiant į PVM grandinės sudėtingumą šioje byloje, dėl kurio posėdyje kilo diskusijos, akivaizdu, kad mokestis sumokamas tik vieną kartą. PVM už prekes ir paslaugas, nupirktas iš mažmenininko, įtraukiamas į kuponą, ir už jį prekes tiekdamas ar paslaugas teikdamas mažmenininkas kupono gavimo momentu „užbaigia grandinę“ ir, atėmęs bet kokią sumą, kurią jau pats sumokėjo kaip pirkimo mokestį, sumoka mokesčių institucijoms PVM, surinktą perduodant kuponą tarpininkui.

47. Tai, kas nurodyta 45 punkte, turi dvejopas pasekmes.

48. Pirma, faktas, kad į kuponus įtrauktą PVM komponentą faktiškai sumoka darbuotojas, reiškia, kad renkantis iš dviejų pirma nurodytų būdų pirmenybė turėtų būti teikiama tam, kuris reikalauja taikyti tokį PVM. Taip išvengiama situacijos, kai šis mokestis, kurį, šiaip ar taip sumoka, darbuotojas, „pradingsta“, tarsi tapdamas „paslėptu“ PVM.

49. Antra, akivaizdu, jog faktas, kad *Astra Zeneca* privalo apskaičiuoti PVM perduodama

kuponus savo darbuotojams, pats savaime nelemia konkretaus ekonominio nuostolio šiai bendrovei, kadangi mokesčio prievolė, remiantis bendraisiais PVM principais, galiausiai tenka galutiniam gaminių vartotojui, konkrečiai kalbant, darbuotojui[13].

50. Taigi, mano nuomone, dalinis atlyginimo sumokėjimas mažmeniniais kuponais laikytinas sandoriu, kuriam taikytinas PVM.

51. Šiuo atžvilgiu reikia atkreipti dėmesį į tai, jog, pirma, *Astra Zeneca* darbuotojai gali nesutikti gauti dalies atlyginimo mažmeniniais kuponais, o pageidauti gauti visą atlyginimą grynaisiais pagal labiau tradicinį mokėjimo modelį. Taigi kuponų perdavimą darbuotojams galima aiškinti kaip sandorį, kurį vykdydami darbuotojai už kuponus atsiskaito pinigais (ta dalimi savo atlyginimo, kuri jiems būtų sumokėta pinigais, jeigu jie negautų kuponų).

52. Todėl šiuo atveju patenkintos visos Teisingumo Teismo praktikoje nurodytos sąlygos, kad būtų galima konstatuoti, jog įvyko tiekimas už atlygį. Visų pirma, yra pinigais išreikštas atlygis[14] – suma, faktiškai gauta, siekiant įsigyti prekių ar paslaugų[15]. Be to, jei pritariama minčiai, kad kuponų perdavimas darbuotojams yra paslaugų teikimas (o aš tam pritariu), tuomet neabejotinai yra tiesioginis ryšys tarp teikiamos paslaugos ir gaunamo atlygio[16].

53. Taip pat pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau pripažino, nors ir netiesiogiai, jog galima dalį darbuotojo atlyginimo laikyti darbuotojo sumokėtu atlygiu už tai, kas tiekiama (darbdavio darbuotojui) už atlygį[17].

13 — Jeigu konkreti suma, kurią *Astra Zeneca* sumokėjo už kuponus, atsispindi darbuotojų atlyginimo lapeliuose, ši bendrovė PVM apskaitą atliks tiesiog nurodydama, kad pirkimo PVM ir pardavimo PVM visiškai sutampa, ir jai nereikės nieko mokėti mokesčių institucijoms. Jeigu suma, kuri mokėjimo lapelyje nurodyta kaip atskaityta suma, yra didesnė nei tarpininkui iš tiesų sumokėta suma, *Astra Zeneca* mokėtinas PVM, kurio mokėjimo našta bet kuriuo atveju bus perkelta darbuotojui, tebus PVM už skirtumą tarp minėtų sumų.

14 — 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo *Coöperatieve Aadappelenwaarplaats* (154/80, Rink. p. 445) 13 punktas; 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365) 16 punktas; 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Argos Distributors* (C-288/94, Rink. p. I-5311) 17 punktas.

15 — Be ankstesnėje išnašoje jau minėtų bylų, taip pat žr. 1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Boots Company* (C-126/88, Rink. p. I-1235) 19 punktą ir 1994 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Glawe* (C-38/93, Rink. p. I-1679) 8 punktą.

16 — 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rink. p. 1443) 12 punktas ir 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck* (C-258/95, Rink. p. I-5577) 12 punktas.

17 — Žr. 16 išnašoje minėto Sprendimo *Fillibeck* 16 punktą. Toje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad darbuotojai darbdaviui nemokėjo jokio atlygio už darbdavio teikiamas transporto paslaugas darbuotojams. Taip konstatuota, kad jų atlyginimas likdavo toks pats, neatsižvelgiant į tai, ar darbuotojai naudodavosi teikiamomis transporto paslaugomis. Galima daryti išvadą *a contrario*, kad paprastai atlyginimo dalis gali būti laikoma atlygiu už PVM apmokestinamą sandorį, su sąlyga, kad, kaip buvo šiuo atveju, atlygį sudaranti darbo užmokesčio dalis gali būti aiškiai nustatyta.

54. Galiausiai pažymėtina, jog norint pritarti *Astra Zeneca* požiūriui, kad užmokestis darbuotojams mažmeniniais kuponais yra atlyginimo forma, kuriai netaikytinas PVM, praktiškai reikėtų traktuoti kuponus taip pat, kaip pinigus, ir laikyti juos tiesiog grynųjų „pakaitalu“. Tačiau, mano nuomone, tokiam požiūriui negalima pritarti. Pirma, priešingai nei pinigais, mažmeniniais kuponais negalima naudotis visur, o tik juos išdavusių mažmenininkų patalpose. Antra, nederėtų pamiršti, kad paprastai mažmeniniai kuponai iš esmės perduodami *už* tam tikrą pinigų sumą ir jais galima, kaip ir šiuo atveju, kai kuponus mažmenininkas per tarpininką perduoda *Astra Zeneca*, sukurti pridėtinę vertę, taigi ir PVM pajamas; tačiau taip neatsitinka, kai naudojami grynieji.

55. Todėl man atrodo, kad dėl visų išvardytų priežasčių dalies atlyginimo mokėjimą mažmeniniais kuponais geriau laikyti tiekimu už atlygį, kurio atžvilgiu darbdavys turi atlikti PVM apskaitą.

56. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį klausimą atsakyti, kad atlyginimo ar jo dalies mokėjimas mažmeniniais kuponais pagal pagrindinėje byloje aprašytą sistemą yra PVM apmokestinamas sandoris Šeštosios direktyvos prasme.

## VI — Antrasis klausimas

57. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra neigiamas, antruoju klausimu *VAT and Duties Tribunal, Manchester* Teisingumo Teismo prašo išaiškinti, ar atlyginimo dalies sumokėjimas mažmeniniais kuponais gali būti laikomas veikla, kuriai taikoma Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis. Bendrai žinoma, jog pagal šią nuostatą paslaugų teikimu už atlygį, taigi PVM objektu, yra laikomos tam tikros veiklos rūšys, vykdomos be piniginio užmokesčio, pavyzdžiui, „apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai <...> jo darbuotojų privatiems poreikiams“.

58. Atsižvelgiant į tai, kad siūlau į pirmąjį klausimą atsakyti teigiamai, nėra reikalo atsakyti į antrąjį klausimą. Todėl toliau pateikiami alternatyvūs argumentai, skirti tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas nepritartų mano pasiūlytam atsakymui į pirmąjį klausimą.

59. Už direktyvą atsakingi teisės aktų leidėjai nustatė, kad PVM reikia mokėti už tam tikrą veiklą, atliekamą be piniginio atlygio šią veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų naudai. Taip buvo nuspręsta dėl akivaizdžios priežasties. Tuo siekiama, kad apmokestinamasis asmuo, kuris paprastai gali atskaityti PVM už prekes bei paslaugas, priskirtas jo verslui, negalėtų išvengti PVM mokėjimo, kai jis paima prekes iš savo verslo arba teikia privatiems poreikiams tenkinti skirtas paslaugas. Šitaip tokiam apmokestinamajam asmeniui neleidžiama įgyti neteisėto pranašumo prieš vartotoją, kuris perka prekes ir paslaugas ir sumoka už jas PVM[18].

60. Kaip ir nagrinėjant pirmąjį klausimą, tik Komisija ir Jungtinės Karalystės vyriausybė, tiesa, formuluodamos tai kaip alternatyvą ir šiek tiek nenoromis, teigia, kad į šį klausimą galima atsakyti teigiamai. Jų argumentus galima apibendrinti taip: jei į pirmąjį klausimą bus atsakyta neigiamai, tuomet reikia laikyti, kad mažmeninius kuponus darbdavys darbuotojui perduoda nemokamai. Todėl Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje nustatyta taisyklė yra taikytina.

61. Tačiau man atrodo, kad net tuo atveju, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ši situacija automatiškai nepatektų į 6 straipsnio 2 dalies taikymo sritį.

62. Pažymėtina, kad 6 straipsnio 2 dalis tampa taikytina, kai tenkinamos dvi atskiros sąlygos. Pirma, paslaugos arba prekės (jeigu atsižvelgsime ir į 6 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytą situaciją) turi būti skirtos privatiems poreikiams tenkinti arba bet kuriuo atveju skirtos ne verslo tikslams. Antra, jos turi būti teikiamos ar tiekiamos nemokamai.

63. Kalbant visų pirma apie antrąjį reikalavimą, net atsakius į pirmąjį klausimą neigiamai, ši sąlyga nebūtų patenkinta. Galimybė, kad bus konstatuota, jog kuponų perdavimas nėra PVM apmokestinamas sandoris, nebūtinai reiškia, kad perdavimas buvo įvykdytas nemokamai. Konkrečiai kalbant, kaip buvo nurodyta nors ir nepritariu tokiam aiškinimui, kuponų perdavimą galima būtų laikyti tiesiog atlyginimo mokėjimo būdu, kuris pats savaime nepatenka į PVM reglamentuojančių taisyklių taikymo sritį. Tačiau tai nereikštų, kad perduota buvo nemokamai.

64. Visų pirma man atrodo, jog akivaizdu, kad, neatsižvelgiant į kuponų perdavimo teisinę klasifikaciją, jie nėra „dovanojami“

18 — 1996 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517) 33 punktas; 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein* (C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049) 56 punktas; 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, Rink. p. I-9549) 46 punktas.

darbuotojams, bet yra aiškiai apibrėžtas atlygis už jų atliktą darbą.

65. Taigi, nors negalima sakyti, jog pačių kuponų galutinė paskirtis yra susijusi su įmonės veikla, kadangi akivaizdu, kad jie skirti darbuotojų privatiems poreikiams[19], reikalavimas, kad perdavimas būtų atliekamas nemokamai, bet kuriuo atveju nėra patenkintas[20].

66. Todėl tuo atveju, jei atsakymas į antrąjį klausimą yra būtinas, siūlau į jį atsakyti taip: atlyginimo ar jo dalies sumokėjimas mažmeniniais kuponais nėra nemokamai atliekama veikla, kurią pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį galima laikyti paslaugų teikimu už atlygį.

19 — Tiesa sakant, nėra jokio ryšio tarp galimų darbuotojų pirkinių panaudojant kuponus ir darbdavio vadovavimo įmonei. Be to, šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas savo praktikoje linkęs siaurai aiškinti aplinkybes, kurioms esant galima konstatuoti, kad egzistuoja ryšys su įmonės veikla. Žr. pavyzdžiui, 16 išnašoje minėto Sprendimo *Fillibeck* 26 ir 29 punktus ir 18 išnašoje minėto Sprendimo *Danfoss* 57 ir 58 punktus.

20 — Nors ir trumpai, reikia pažymėti teismo praktikoje nustatytą reikalavimą, kad tiekimas iš tiesų turi būti nemokamas: jeigu atlygis yra sumažinamas arba yra mažesnis už savikainą, tiekimas negali būti laikomas nemokamu. Žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Rink. p. I-743) 22–24 punktus.

## VII — Trečiasis klausimas

67. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas trečiąjį klausimą suformulavo kaip papildomą alternatyvą. Jei į pirmuosius du klausimus atsakoma neigiamai, šiuo klausimu Teisingumo Teismo klausiama, ar *Astra Zeneca* gali atskaityti pirkimo PVM remdamasi tuo, kad jos vykdomas kuponų pirkimas iš tarpininko gali būti laikomas bendrovės pridėtinėmis išlaidomis.

68. Turint omenyje mano pasiūlytą atsakymą į pirmąjį klausimą, šiuo atveju taip pat pateikiamos alternatyvios pastabos, skirtos tam atvejui, jei į pirmąjį klausimą Teisingumo Teismas atsakytų kitaip, nei pasiūliau.

69. Kaip jau minėta, *Astra Zeneca* nuomone, atsakymas į pirmuosius du klausimus turėtų būti neigiamas. Šitaip atlyginimo dalies sumokėjimas mažmeniniais kuponais nepatektų į PVM taisyklių taikymo sritį. Tačiau ši bendrovė mano, kad kuponų pirkimas yra pridėtinės išlaidos, jos veiklos išlaidų dalis. Todėl į pirkimo PVM gali būti atsižvelgta ir jis turi būti atskaitytas apskaičiuojant visą PVM sumą, mokėtiną Jungtinės Karalystės mokesčių institucijoms.

70. Tokios mokesčių tvarkos nauda *Astra Zeneca* yra akivaizdi. Reikalavimas taikyti PVM kuponų perdavimo darbuotojams momentu lemtų tai, kad pirkimo PVM ir pardavimo PVM vienas kitą kompensuotų[21], tačiau jei kuponų perdavimas darbuotojams būtų laikomas nuo PVM atleistu sandoriu, o pirkimo PVM būtų laikomas įmonės pridėtinėmis išlaidomis, tai atitinkamai bendrovei suteiktų galimybę gauti mokesčių lengvatą.

71. Tačiau nemanau, kad *Astra Zeneca* nuomonei galima pritarti, net jeigu atlyginimo dalies mokėjimas mažmeniniais kuponais būtų laikomas sandoriu, nepatenkančiu į PVM taikymo sritį.

72. Reikia prisiminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, teisė į PVM atskaitą yra sudėtinė šio mokesčio sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama[22]. Atskaitos sistema siekiama užtikrinti bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, atleidžiant verslininką nuo vykdant bet kokią jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos[23].

73. Teisingumo Teismas iš tiesų pripažino galimybę atskaityti pirkimo PVM, kurį verslininkas sumoka įsigydamas prekių ir (arba) paslaugų, būtinų vykdant veiklą, atleistą nuo PVM arba nepatenkančią į šio mokesčio taikymo sritį. Taip yra visų pirma tuo atveju, jei: i) verslininkas vykdo PVM apmokestinamą veiklą; ii) išlaidos, patirtos vykdant sandorius, atleistus nuo PVM, yra sudedamoji galutinės prekių kainos dalis; ir iii) tarp sandorių, už kuriuos PVM sumokėtas, ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys[24].

74. Vis dėlto minėta teismo praktika paremta prielaida, kad, konkrečiai kalbant, jei atskaityti pirkimo PVM nebūtų leidžiama, PVM neutralumo principas būtų pažeistas, o verslininkas ir galutinis vartotojas privalėtų sumokėti dalį mokesčio[25].

21 — Išskyrus minėtą atvejį, kuomet tarpininko sumokėto pirkimo PVM suma ir suma, kuri kaip pardavimo PVM atskaitoma iš darbuotojo užmokesčio, nesutampa. Šiuo klausimu žr. 13 išnašą.

22 — Žr., pavyzdžiui, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergas* (C-62/93, Rink. p. I-1883) 18 punktą ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98 – C-147/98, Rink. p. I-1577) 43 punktą.

23 — 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655) 19 punktas ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361) 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

24 — 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357) 36 ir 37 punktai. Taip pat žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *AB SKF* (C-29/08) 58–68 punktus ir mano 2009 m. vasario 12 d. išvadą toje byloje, ypač 59–62 punktus.

25 — Žr. 24 išnašoje minėto Sprendimo *AB SKF* 66 ir 67 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

75. Tačiau nagrinėjamu atveju tokia situacija nesusidaro.

76. Kaip jau minėjau[26], *Astra Zeneca* iš darbuotojo darbo užmokesčio išskaičiuoja sumą, kurią bendrovė sumokėjo už kuponą. Į šią sumą *įeina ir PVM*. Galiausiai darbuotojas savo darbu sumoka PVM už prekes, kurias jis įsigis su kuponu. Mokesčio našta *Astra Zeneca* neperkeliama. Todėl nėra jokio pagrindo pripažinti šios bendrovės teisę atskaityti PVM, kurio jai galiausiai netenka mokėti.

77. Iš tiesų kuponas tikrai nėra sudedamoji dalis, kurios įsigijimo kaina patenka į įmonės pridėtines išlaidas; darbdavys kuponą, kartu su į jį įtrauktu PVM, tiesiogiai perduoda darbuotojui, kuris už kuponą „sumoka“ tuo, kad jo grynaisiais išmokamas atlyginimas yra atitinkamai sumažinamas. Kita vertus, tais atvejais, kai Teisingumo Teismas pripažino teisę atskaityti pirkimo PVM įsigijus prekių ar paslaugų, skirtų nuo mokesčio atleistiems sandoriams įvykdyti, atitinkamas PVM buvo susijęs su veikla (paprastai konsultacijų teikimu), už kurią mokestį galiausiai akivaizdžiai sumokėdavo įmonė[27].

78. Galiausiai nereikia pamiršti, kad teisė atskaityti PVM už prekes ar paslaugas, naudojamas nuo mokesčio atleistiems sandoriams įvykdyti, yra išimtinė teisė[28].

79. Todėl jei atsakymas į trečiąjį klausimą yra būtinas, siūlau į jį atsakyti, kad darbdavys, kuris savo darbuotojams dalį atlyginimo sumoka mažmeniniais kuponais pagal pagrindinėje byloje aprašytą sistemą, negali atskaityti pirkimo PVM už tokius kuponus, įtraukdamas jų pirkimą į įmonės pridėtines išlaidas.

26 — Žr. 45 punktą.

27 — Žr., pavyzdžiui, 23 punkte minėtą Sprendimą *Abbey National*; 24 išnašoje minėtą Sprendimą *Kretztechnik* ir 24 išnašoje minėtą Sprendimą *AB SKF*.

28 — 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 23 punktas.

## VIII — Išvada

80. Atsižvelgdamas į pateiktus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *VAT and Duties Tribunal, Manchester* pateiktus klausimus atsakyti, kad atlyginimo ar atlyginimo dalies sumokėjimas mažmeniniais kuponais pagal pagrindinėje byloje aprašytą sistemą yra sandoris, kuriam taikomas PVM pagal 1997 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/338/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas ir pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.