

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. lapkričio 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 26 straipsnio 1 dalies b punktas – Paslaugų teikimas neatlygintinai – Neatlygintinas kuponų suteikimas žmonų darbuotojams vykdant darbuotojų pripažinimo ir apdovanojimo programą – Sandoriai, laikomi paslaugų teikimu už atlygą – Apimtis – Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-607/20

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) 2020 m. lapkričio 11 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2020 m. lapkričio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

GE Aircraft Engine Services Ltd

prieš

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai L. Bay Larsen, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas, einantis pirmosios kolegijos pirmininko pareigas, P. G. Xuereb (pranešėjas), A. Kumin ir I. Ziemele,

generalinį advokatą T. Ąapeta,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2021 m. lapkričio 24 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *GE Aircraft Engine Services Ltd*, atstovaujamos *barrister* L. Allen ir *solicitor* W. Shah,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės, X. Lewis ir V. Uher,

susipažinęs su 2022 m. sausio 27 d. pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 26 straipsnio 1 dalies b punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *GE Aircraft Engine Services Ltd* (toliau – GEAES) ir *Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl mokesčių perskaičiavimo už laikotarpį nuo 2013 m. gruodžio mėn. iki 2017 m. spalio mėn., kiek tai susiję su nedeklaruotu pardavimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), apskaičiuotu nuo GEAES vykdančią pripažinimo ir apdovanojimo programą savo darbuotojams suteiktą kuponų vertę.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Susitarimas dėl išstojimo

3 2020 m. sausio 30 d. Sprendimu (ES) 2020/135 dėl Susitarimo dėl Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės išstojimo iš Europos Sąjungos ir Europos atominės energijos bendrijos sudarymo (OL L 29, 2020, p. 1; toliau – Susitarimas dėl išstojimo) Europos Sąjungos Taryba Europos Sąjungos ir Europos atominės energijos bendrijos vardu patvirtino Susitarimą dėl išstojimo, kuris buvo pridėtas prie šio sprendimo.

4 Susitarimo dėl išstojimo 86 straipsnio „Nebaigtos nagrinėti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos“ 2 ir 3 dalyse numatyta:

„2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas toliau turi jurisdikciją Jungtinės Karalystės teismų prašymu priimti prejudicinį sprendimą, jei prašymas pateiktas iki pereinamojo laikotarpio pabaigos.

3. Šiame skyriuje laikoma, kad byla iškelta Europos Sąjungos Teisingumo Teisme ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas tuo momentu, kai <...> Teisingumo Teismo <...> kanceliarija užregistravo dokumentą, kuriuo pradedama byla.“

5 Pagal Susitarimo dėl išstojimo 126 straipsnį pereinamasis laikotarpis prasidėjo šio susitarimo pasirašymo dieną ir baigėsi 2020 m. gruodžio 31 d.

PVM direktyva

6 PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygą laikomi šie sandoriai:

a) veiklai skirto turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies atskaitas;

b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.“

Jungtinės Karalystės teisė

7 PVM direktyvos 26 straipsnis į Jungtinės Karalystės teisės sistemą buvo perkeltas *Value Added (Supply of Services) Order 1992* (1992 m. įsakymas dėl pridėtinės vertės mokesčio (paslaugų teikimas) 3 straipsniu, kurio nuostatos suformuluotos taip:

„<...> kai verslininkas jam suteiktas paslaugas naudoja privatiems poreikiams tenkinti, jomis naudojasi kiti asmenys arba jiems leidžiama jomis naudotis ne verslo tikslais, pagal šį įstatymą jis

turi būti laikomas šių paslaugų teikėju, vykdančiu ekonominę veiklą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 GEAES, pagal Jungtinės Karalystės teisę steigta tarptautinei grupei *General Electric* (toliau – GE grupė) priklausanti bendrovė, savo veiklą vykdo Jungtinėje Karalystėje orlaivio reiktyviniuose variklių gamybos sektoriuje.

9 GE grupė gyvendino programą „Above & Beyond“ (Virš ir toliau), kurios tikslas buvo vertinti ir apdovanoti labiausiai nusipelnčius ir geriausias darbo rezultatus pasiekusius darbuotojus. Pagal šią programą kiekvienas darbuotojas galėjo nominuoti savo kolegą už, kaip jis mano, labiausiai vertinimo nusipelnusį darbą pagal minėtos programos atitikimo sąlygas ir pagal joje numatytą apdovanojimų gradacijos sistemą.

10 Pagal taip nustatytą apdovanojimo sistemą darbuotojas, nominuotas aukščiausio lygio apdovanojimui, tam tikromis sąlygomis gali gauti mokėjimą grynaisiais pinigais, darbuotojas, nominuotas vidutinio lygio apdovanojimui, gali gauti kuponą (toliau – aptariami kuponai), o darbuotojai, nominuoti žemiausio lygio apdovanojimui, gauna pripažinimo sertifikatą.

11 Apdovanojimo kuponais atveju darbuotojas turi interneto svetainėje, kurioje yra tinkamai nurodytą mažmenininkų sąrašą (toliau – nurodyti mažmenininkai), pasirinkti mažmenininką, pas kurį norėtų panaudoti savo kuponą.

12 Aptariamą interneto svetainę valdė bendrovė, kuri sipareigojo pirkti aptariamus kuponus tiesiogiai iš šių mažmenininkų tam, kad paskui juos parduotų Jungtiniame Valstijų *General Electric*. Pastaroji juos vėliau perleisdavo kitam taip pat Jungtinėje Valstijose steigiamam GE grupės subjektui, t. y. GE HQ, kuris juos perparduodavo vairiems GE grupės subjektams, be kita ko, GEAES.

13 Mokesčių administratorius pateikė GEAES ir devyniolikai kitų GE grupės narių pranešimą apie mokėtiną PVM, susijusį su sandoriu, kurį sudarė aptariamų kuponų suteikimas pagal programą „Above & Beyond“ nominuotiems darbuotojams. Šis administratorius iš tiesų nusprendė, kad GEAES ir kiti GE grupės nariai turėjo deklaruoti pardavimo mokestį nuo šių kuponų vertės.

14 GEAES ir kiti devyniolika GE grupės narių pateikė skundus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, t. y. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė), dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį; byla, kurioje GEAES pateikė skundą, yra pagrindinė byla iš visų dvidešimties procesų.

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagrindinė byla susijusi tik su vidutinio lygio apdovanojimais, nurodytais šio sprendimo 10 punkte pateiktoje apdovanojimų gradacijoje. Konkrečiau kalbant, šalys nesutaria dėl klausimo, ar GEAES neatlygintinas kuponų suteikimas savo darbuotojams yra sandoris, kuris yra paslaugų teikimas už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, ir ar šis sandoris turi būti apmokestinamas PVM.

16 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad, kaip teigia GEAES, aptariamų kuponų suteikimas darbuotojams vykdamas programą „Above & Beyond“ nėra apmokestinamasis teikimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, nes ši programa susijusi su šios bendrovės ekonomine veikla, o iš jos atsirandanti nauda darbuotojams yra antraeilė. Iš tiesų reikia atskirti ekonominį tikslą, kurio ši bendrovė siekia neatlygintinai suteikdama šiuos kuponus, ir tai, kaip darbuotojai juos naudoja privatiems

poreikiams tenkinti.

17 GEAES nuomone, toks aiškinimas atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją, suformuotą, be kita ko, 1997 m. spalio 16 d. Sprendime *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendime *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Vis dėlto, mokesčių administratoriaus teigimu, kadangi aptariamai kuponai yra nemokamai suteikiami darbuotojams privatiems poreikiams ir nesusiję su GEAES komercine veikla, reikia manyti, kad PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo sąlygos yra įvykdytos. Aplinkybės, kad GEAES suteikdama darbuotojams aptariamus kuponus mano siekianti komercinį tikslą, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės.

19 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, viena vertus, kad GEAES, vykdydama aptariamą kuponų įsigijimo iš GE HQ sandorį, pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką moka PVM už šį įsigijimą ir vėliau susigrąžina atitinkamą pirkimo mokestį.

20 Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad vykstant galutiniam sandoriui, per kurį darbuotojas, nominuotas vykdančią programą „Above & Beyond“, įsigyja prekių ar paslaugų iš vieno iš nurodytų mažmenininkų ir atsiskaito šiais kuponais, mažmenininkas deklaruoja pardavimo mokestį nuo minėtų kuponų vertės.

21 Be to, minėto teismo teigimu, kuponų siūlymas yra neatlygintinas paslaugų teikimas, todėl reikia nustatyti, ar ši paslauga teikiama apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, ar, vertinant plačiau, ne verslo tikslais. Konkrečiai kalbant, tas pats teismas mano, kad yra pagrįstą abejonių dėl žodžių junginio „jo ar jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, apskritai ne verslo tikslais“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, aiškinimo ir dėl šios nuostatos taikymo tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindiniame byloje.

22 Tokiomis aplinkybėmis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar apmokestinamojo asmens atliktas trečiųjų asmenų mažmenininkų kuponų išdavimas darbuotojams pagal geriausius darbo rezultatus pasiekusių darbuotojų pripažinimo programą yra paslaugos teikimas „savo arba savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais“, kaip tai suprantama pagal <...> [PVM] direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą svarbu, kad apmokestinamasis asmuo turi verslo tikslą išduoti kuponus darbuotojams?

3. Ar atsakant į pirmąjį klausimą svarbu, kad darbuotojams išduoti kuponai yra skirti į asmeniniam naudojimui ir gali būti naudojami darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti?“

Dėl prejudicinių klausimų

23 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad pagal 2020 m. vasario 1 d. įsigaliojusio Susitarimo dėl išstojimo 86 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas toliau turi jurisdikciją priimti prejudicinį sprendimą dėl Jungtinės Karalystės teismų prašymų, pateiktų iki pereinamojo laikotarpio pabaigos (t. y. 2020 m. gruodžio 31 d.), kaip yra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą atveju.

24 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas turi

būti aiškinamas taip, kad ? jo taikymo srit? patenka paslaug? teikimas, kai ?mon? savo darbuotojams si?lo kuponus pagal jos nustatyt? program?, kuria siekiama ?vertinti ir apdovanoti labiausiai nusipelniusius ir geriausius darbo rezultatus pasiekusius darbuotojus.

25 Pirmiausia primintina, kad PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje tam tikri apmokestinamojo asmens realiai neatlygintini sandoriai laikomi paslaug? teikimui už atlyg?. J? tikslas yra užtikrinti vienod? poži?r? ?, viena vertus, apmokestinam?j? asmen?, kuris naudoja prekes ar paslaugas savo ar savo darbuotoj? privatiems poreikiams tenkinti, ir, kita vertus, galutin? vartotoj?, kuris gauna tos pa?ios r?šies prek? ar paslaug?. Siekiant šio tikslo šios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktas yra kli?tis apmokestinamajam asmeniui, kuris gal?jo atskaityti PVM už prek?, panaudot? savo verslui, ?sigijim?, išvengti šio mokes?io mok?jimo, kai jis tas prekes naudoja savo ar darbuotoj? privatiems poreikiams tenkinti ir iš to gauna jam nepriklausan?i? naud?, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris perka prekes ir sumoka PVM. Be to, šios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokes?i? iš apmokestinamojo asmens, už kurias privatus asmuo tur?t? sumok?ti PVM (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C?412/03, EU:C:2005:47, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Siekiant nustatyti, ar teikimas, kai ?mon? savo darbuotojams si?lo kuponus pagal program?, kuria siekiama, be kita ko, ?vertinti ir apdovanoti labiausiai nusipelniusius ir pažangiausius darbuotojus, yra paslaug? teikimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkt?, reikia ?vertinti visas aplinkybes, kuriomis ta programa vykdoma, vis? pirma jos pob?d? ir tikslus.

27 Nagrin?jamu atveju iš esm?s iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad, pirma, program? „Above & Beyond“ ir ypa? prie vidutinio lygio pagal šio sprendimo 10 punkte nurodyt? gradacij? priskirtus apdovanojimus suk?r? GEAES, siekdama pagerinti savo darbuotoj? darbo rezultatus ir taip padidinti ?mon?s rentabilum?. Taigi šios programos ?gyvendinim? l?m? veiksniai, susij? su tinkamu šios ?mon?s komercin?s veiklos vykdymu ir papildomo pelno siekimu, o darbuotoj? gaunama nauda buvo tik papildoma, palyginti su ?mon?s poreikiais. Iš ties?, prisid?dama prie darbuotoj? motyvacijos stiprinimo ši programa daro teigiam? poveik? veiklos rezultatams ir rentabilumui.

28 Be to, aptariamais kuponais ?gyvendinama darbuotoj?, kurie j? gauna, teis? ? nurodyt? mažmeninink? prekes ar paslaugas (pagal analogij? žr. 1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Boots Company*, C?126/88, EU:C:1990:136, 12 punkt?). Taigi pagal sistem?, kuri? GEAES suk?r? naudodama program? „Above & Beyond“, pagal š? program? nominuoto darbuotojo gautas kuponas pagal savo pob?d? yra tik dokumentas, apimantis nurodyt? mažmeninink? ?sipareigojim? priimti š? kupon? vietoj pinig? jo nominali?ja verte (pagal analogij? žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Argos Distributors*, C?288/94, EU:C:1996:398, 19 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

29 Galiausiai GEAES, kaip darbdav?, nedalyvauja darbuotojams renkantis min?t? mažmeninink? prekes ar paslaugas.

30 Taigi konstatuotina, kad jei reik?t? atsižvelgti tik ? nagrin?jam? kupon? naudojimą, jie tur?t? būti laikomi tenkinan?iais darbuotoj? priva?ius poreikius.

31 Vis d?lto reikia pažym?ti, kad šie kuponai neteikiami atsižvelgiant ? darbuotoj? priva?ius poreikius, be to, darbuotojai neturi priemoni? užsitikrinti galimyb? juos gauti. Iš ties?, kaip matyti iš šio sprendimo 9 punkto, iniciatyva juos suteikti priklauso kitiems ?mon?s darbuotojams, jie suteikiami remiantis griežtai profesiniais kriterijais ir tik tuo atveju, kai nominuoti darbuotojai laikomi vertais apdovanojimo, priskirto prie vidutinio lygio apdovanojim? pagal šio sprendimo 10 punkte

nurodyt? apdovanojim? gradacij?.

32 Be to, negin?ijama, kad GEAES aptariamus kuponus suteikia be jokio juos gaunan?i? darbuotoj? mok?jimo ar atlygio, o išlaidos tenka pa?iai GEAES. Vis d?lto šis paslaugos teikimas jai suteikia naud? ateityje padid?jusios apyvartos forma d?l didesn?s darbuotoj? motyvacijos ir atitinkamai geresni? j? darbo rezultat? (žr. 1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Boots Company*, C?126/88, EU:C:1990:136, 13 punkt?). Taigi, iš to gauta asmenin? darbuotoj? nauda yra tik papildoma, palyginti su verslo tikslais.

33 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ir su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, reikia pažym?ti, kad GEAES neatlygintinai suteikdama aptariamus kuponus vykdant „Above & Beyond“ program? nominuotiems darbuotojams siekia pagerinti savo darbuotoj? darbo rezultatus ir kartu užtikrinti ger? ?mon?s veikim? ir rentabilum?, taigi šis paslaug? teikimas n?ra ?vykdytas ne verslo tikslais ir tod?l jam netaikomas PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas.

34 Be to, š? teigin?, be kita ko, patvirtina tai, kad tokiu atveju, susijusiu su paslaug? teikimu, kuris iš esm?s panašus ? nagrin?jam?j? pagrindin?je byloje, Teisingumo Teismas nusprend?, kad šios paslaugos buvo teikiamos verslo tikslais, nes šio teikimo tikslas buvo padidinti aptariamoms bendrov?s pardavimo apimt? (šiuo klausimu žr. 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C?48/97, EU:C:1999:203, 19 punkt?).

35 Galiausiai, atsižvelgiant ? šio sprendimo 20 punkte min?t? aplinkyb?, kad nurodyti mažmenininkai deklaruoja pardavimo PVM nuo nagrin?jam? kupon? vert?s, darytina išvada, kad tiek, kiek paslaug? teikimas, kur? sudaro GEAES savo darbuotojams vykdant program?, kuria, be kita ko, siekiama ?vertinti ir apdovanoti labiausiai nusipelnčius ir geriausius darbo rezultatus pasiekusius darbuotojus, teikiami kuponai, nepatenka ? PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo srit?, mokes?i? neutralumo principas nepažeidžiamas.

36 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad ? jo taikymo srit? nepatenka paslaug? teikimas, kai ?mon? savo darbuotojams si?lo kuponus vykdydama savo nustatyt? program?, kuria siekiama ?vertinti ir apdovanoti labiausiai nusipelnčius ir geriausius darbo rezultatus pasiekusius darbuotojus.

D?l bylin?jimosi išlaid?

37 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 26 straipsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad ? jo taikymo srit? nepatenka paslaug? teikimas, kai ?mon? savo darbuotojams si?lo kuponus vykdydama savo nustatyt? program?, kuria siekiama ?vertinti ir apdovanoti labiausiai nusipelnčius ir geriausius darbo rezultatus pasiekusius darbuotojus.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.