

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES TAMARAS ĀPĒTAS [TAMARA ĀPĒTA]

SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 27. janvārī (1)

Lieta C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Apvienotā Karaliste) Iegums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Iegums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vārtības nodoklis – Vaučeru nodošana kār ar nodokli apliekams darījums – PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Jādziens “lietojums savam vai sava personāla privātajam vajadzībām vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām” – Bezmaksas vaučeru izsniegšana darbiniekiem atzinības programmas ietvaros

I. Ievads

1. Izskatāmā lietā ir aplūkoti vairāki temati. Vispirms – runa ir par *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)] (Apvienotā Karaliste) Iegtu interpretāciju saistībā ar strīdu par pienākumu uzrādīt aprēķināmo PVN par vaučeriem, kurus nodokļa maksātājs bez maksas nodod saviem darbiniekiem. Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai šāda vaučeru nodošana ir uzskatāma par “lietojumu savam vai sava personāla privātajam vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām” Direktīvas 2006/112/EK (2) 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

2. Tomēr šā strīda pamatā ir jautājums par nodokļu neitralitāti. Proti, ja būtu uzskatāms, ka aplūkojamajam darījumam ir piemērojams PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, PVN par vienu un to pašu vaučera vārtību tiktu aprēķināts divreiz. Proti, pirmoreiz tad, kad nodokļa maksātājs vaučerus nodod saviem darbiniekiem, un otrreiz tad, kad tiek izmantotas ar to saistītās tiesības (saņemtas preces vai pakalpojums no konkrēta mazumtirgotāja).

3. Līdz ar to, atbildot uz iesniedzējtiesas jautājumiem, Tiesai būs jāprecizē, kad – tādā mazumtirdzniecības vaučeru gadījumā kā šajā lietā aplūkojamie – ir izpildīti PVN iekasējamās juridiskie nosacījumi.

II. Tiesiskais regulējums

4. PVN direktīvas piemērošanas joma ir formulēta tās 2. panta 1. punktā. Šā punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka PVN piemēro "pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās".

5. PVN direktīvas 14. panta 1. punktā "preču piegāde" ir definēta kā "tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam", savukārt saskaņā ar šīs direktīvas 24. panta 1. punktu "pakalpojumu sniegšana" ir "jebkurš darījums, kas nav preču piegāde".

6. PVN direktīvas 26. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

"Šāds darījums uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

[..]

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībām, vai, plašāk nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām". (3)

7. Saskaņā ar PVN direktīvas 62. panta 1. punktu nodokļa iekasgājumbas gadījums ir "notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasgajams". Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu "nodokļa iekasgājumbas gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgajams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana".

III. Fakti, tiesvedība valsts tiesā un prejudiciālie jautājumi

8. *GE Aircraft Engine Services Limited* (turpmāk tekstā – "pieteicēja") ir sabiedrība, kas Apvienotajā Karalistē veic reaktīvo dzinēju apkalpošanu un tehnisko apkopi. Tā ietilpst ASV koncernā *General Electric* (turpmāk tekstā – "GE"); tas ir konglomerāts ar tiešiem ieguldījumiem daudzās pasaules valstīs.

9. Pieteicēja izmantoja darbiniekiem paredzētu atzinības programmu *Above & Beyond*. Šajā programmā jebkurš pieteicējas darbinieks, ievērojot šīs programmas kvalificēšanās prasības, varēja izvirzīt apbalvojuma saņemšanai jebkuru citu darbinieku, kurš, viņaprāt, ir pelnījis pašu atzinību.

10. Programmā *Above & Beyond* bija paredzēti vairāku apbalvojumu līmeņi. Attiecīgo darbinieku izvirzīšanai personai bija jāizvēlas atbilstošs apbalvojuma līmenis un jānorāda, kādā izvirzītā persona ir pelnījusi šo apbalvojumu. Šajā lietā tiek aplūkots tikai šīs apbalvošanas programmas vidējais līmenis. Saistībā ar šo līmeni iekšējā apstiprināšanas procesa noslogumā apbalvošanai izvirzītā personai tika piešķirts mazumtirdzniecības vaučers.

11. Gadījumos, kad apbalvojums izpaudās kā mazumtirdzniecības vaučers, apbalvošanai izvirzītā personai tika nosūtīta saite uz tīmekļvietni, ko pārvaldīja *Globoforce Limited* (turpmāk tekstā – "*Globoforce*"), kas sniedz ar sociālo atzinību saistītus pakalpojumus. Apbalvošanai izvirzītais darbinieks *Globoforce* vietnē varēja izvēlēties konkrēta mazumtirgotāja (šīs programmas dalībnieka) vaučeru. Pēc izvēles izdarīšanas šo vaučeru varēja izlietot tikai pie konkrētā mazumtirgotāja.

12. *Globoforce* piedāvāto vaučeru izsniegšana darbiniekam notika šādi. Vispirms *Globoforce* nopirka vaučerus no attiecīgajiem mazumtirgotājiem un tad tos pārdeva *GE Amerikas Savienotajās Valstīs* (turpmāk tekstā – "*GE US*"). Pēc tam *GE US* šos vaučerus pārdeva *GE*

galvenajam birojam, kas ar? atrodas ASV (turpm?k tekst? – “GE HQ”). Savuk?rt GE HQ veica vau?eru p?rrobežu pieg?di vair?k?m GE koncerna sabiedr?b?m Apvienotaj? Karalist?. Katra no š?m sabiedr?b?m, tostarp pieteic?ja, darba dev?ja status? šos vau?erus izsniedza programm? *Above & Beyond* apbalvošanai izvirz?tajiem darbiniekiem.

13. T? k? šos vau?erus bija pieg?d?jušas sabiedr?bas, kas atrodas ?rpus Eiropas Savien?bas, pieteic?ja apr??in?ja priekšnodokli par šo vau?eru pieg?di no GE HQ, piem?rojot apgriezt?s maks?šanas metodi, un attiec?go summu atguva no atbild?gaj?m nodok?u iest?d?m.

14. Kad apbalvošanai izvirz?tais darbinieks tam pieš?irto vau?eru izlietoja pre?u/pakalpojumu pirkšanai, mazumtirgot?jam, kas piedal?s programm?, bija j?uzr?da no vau?era v?rt?bas apr??in?mais PVN.

15. 2017. gada 20. decembr? *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienot?s Karalistes le??mumu un muitas dienests; turpm?k tekst? – “atbild?t?js”) izsniedza pieteic?jai nodok?a apr??inu 332 495 sterli?u m?rci?u (GBP) (aptuveni 374 389 EUR) apm?r? par laikposm? no 2013. gada decembra l?dz 2017. gada oktobrim nedeklar?tu apr??in?mo PVN no programmas *Above & Beyond* ietvaros izsniegto vau?eru v?rt?bas.

16. T? k? *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Apvienot? Karaliste) šaub?j?s par PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpret?ciju, t? nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai nodok?a maks?t?ja darb?ba, pieš?irot darbiniekiem trešo personu – mazumtirgot?ju – vau?erus darbinieku ar augstu sniegumu [atzin?bas] programm?, ir uzskat?ma par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu “sav?m vai sava person?la priv?taj?m vajadz?b?m, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m” PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn??

2) Vai atbildi uz pirmo jaut?jumu ietekm? tas, ka nodok?a maks?t?ja izpratn? mazumtirdzniec?bas vau?eri person?lam tika izsniegti š? nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas m?r?im?

3) Vai atbildi uz pirmo jaut?jumu ietekm? tas, ka person?la locek?iem izsniegtie mazumtirdzniec?bas vau?eri ir paredz?ti vi?u pašu lietošanai un var tikt izmantoti person?la locek?u priv?taj?m vajadz?b?m?”

17. Iesniedz?jtiesa paskaidro, ka š? lieta ir uzskat?ma par parauglietu vair?k?m p?rs?dz?b?m par l?dz?giem faktiem attiec?b? uz 19 cit?m GE koncerna sabiedr?b?m.

18. Rakstveida apsv?rumus iesniedza pieteic?ja un Eiropas Komisija. Šie lietas dal?bnieki sniedza ar? mutv?rdu paskaidrojumus, proti, tiesas s?d?, kas notika 2021. gada 24. novembr?.

IV. V?rt?jums

19. Šie secin?jumi ir struktur?ti š?di. Vispirms ir izkl?st?ta PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpret?cija un attiec?gi atbilde uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem (A). Tom?r, k? paskaidrots turpm?k, l?dz ar to šaj? gad?jumu PVN vienu un to pašu vau?eru v?rt?bai var tikt piem?rots divreiz. L?dz ar to jaut?jums ir par to, vai šo vau?eru nodošana visp?r ir uzskat?ma par nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu (B).

A. Pakalpojumi, kurus nodok?a maks?t?js sniedz priv?taj?m vajadz?b?m vai cit?m vajadz?b?m, kas nav t? saimniecisk?s darb?bas vajadz?bas

20. Jums – iesniedz Jtiesa vJlas noskaidrot, vai gadJumu?, kad nodokJa maksJtJjs tJdas atzinJbas programmJ kJ šajJ lietJ aplJkojamJ saviem darbiniekiem bez maksas nodod vauJerus, PVN ir piemJrojams kJ par pakalpojumu sniegšanu par atlJdzJbu, kJ paredzJts PVN direktJvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktJ.

21. Lai atbildJtu uz šo jautJjumu, ir jJinterpretJ šajJ tiesJbu normJ ietvertJ frJze “lietojums savJm vai sava personJa privJtajJm vajadzJbJm, vai, plašJk? nozJm?, citiem mJrJiem nek? savas saimnieciskJs darbJbas vajadzJbJm”.

22. LJdz ar to vispirms interpretJšu šo jJdzienu (1) un pJc tam sniegšu atbildi uz konkrJtajiem valsts tiesas uzdotajiem jautJjumiem (2).

1. ***TiesJbu normas, kurJs identificJts jJdziens “ar saimniecisko darbJbu nesaistJti mJrJi”***

23. SaskaJ? ar PVN direktJvas 26. panta 1. punktu par pakalpojumu sniegšanu par atlJdzJbu ir uzskatJmi divu veidu darJjumi. Pirmais darJjums ir saistJts ar gadJumu, kad nodokJa maksJtJjs savJm vai sava personJa privJtajJm vajadzJbJm vai citJm vajadzJbJm, kas nav tJ saimnieciskJs darbJbas vajadzJbas, lieto preces, kas ir tJ saimnieciskJs darbJbas aktJvu daJa. SavukJrt otrs darJjums ir saistJts ar pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokJa maksJtJjs “savJm vai sava personJa privJtajJm vajadzJbJm, vai, plašJk? nozJm?, citiem mJrJiem nek? savas saimnieciskJs darbJbas vajadzJbJm”.

24. ŠajJ lietJ tiek aplJkota pakalpojumu sniegšana bez maksas. Vispirms ir jJprecizJ, ka pusJm nav strJda par to, ka tika sniegti pakalpojumi un ka šie pakalpojumi tika sniegti bez maksas. VienJgais neatbildJtais jautJjums ir par to, vai šie pakalpojumi tika sniegti privJtajJm vai saimnieciskJs darbJbas vajadzJbJm.

25. ŠajJ ziJ? ir jJatgJdina, ka parasti pakalpojumu sniegšana bez atlJdzJbas neietilpst PVN direktJvas tvJrumJ (4). TomJr šJs direktJvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktJ ir paredzJta atkJpe no šJ vispJrJgJ principa (5). KJ tiesas sJdJ paskaidroja Komisija, šJ tiesJbu norma rada juridisku fikciju, ka daži darJjumi, kas gan veikti bez atlJdzJbas, tomJr ietilpst PVN sistJmas tvJrumJ.

26. KJ šJs atkJpes iemesls tiek minJts taisnJgums un nodokJu neitralitJte: ar PVN direktJvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir paredzJts novJrst to, ka nodokJa maksJtJjs gJtu labumu no sava uzJmuma preJu vai pakalpojumu izmantošanas privJtajJm vajadzJbJm – salJdzinJjumJ ar parastu patJrtJju, kurš maksJ PVN, kas uzkrJjies iepriekšJos tirdzniecJbas posmos (6). Proti, atšJirJb? no nodokJa maksJtJja patJrtJjs negJst labumu no iespJjas izvJrst (ar priekšnodokli aplikto) darJjumu J?di, lai nodokJu slogu pJrnestu tJlJk uz citJm personJm (7).

27. Jums – ar PVN direktJvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir paredzJts nodrošinJt, ka PVN piemJrošanas vajadzJbJm nodokJa maksJtJjs ar saimniecisko darbJbu nesaistJtos apstJkos tiek atzJts par galapatJrtJju.

28. ŠajJ ziJ?, manuprJt, PVN direktJvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts vispirms ir interpretJjams tJdJj?di, ka jebkura pakalpojumu sniegšana bez maksas ir kvalificJama kJ pakalpojumu sniegšana nodokJa maksJtJja vai tJ darbinieku *privJtajJm vajadzJbJm*. LJdz ar to šie darJjumi ir pielJdzinJmi citJdai (ar saimniecisko darbJbu nesaistJtai) pakalpojumu sniegšanai par atlJdzJbu, un lJdz ar to nodokJa maksJtJjam ir jJaprJina par tiem maksJjamais nodoklis.

29. TJtad, ja pakalpojumi tiek sniegti bez maksas, nodokJa maksJtJjs automJtiski ir uzskatJms

par galapat?r?tu. Tom?r, otrk?rt, PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir paredz?ts, ka pakalpojumu sniegšanu bez maksas tom?r var uzskat?t par t?du, kas nav veikta priv?taj?m vajadz?b?m (un l?dz ar to par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu), ja š? pakalpojumu sniegšana ir tikusi izmantota nodok?a maks?t?ja *saimniecisk?s darb?bas* vajadz?b?m (8).

30. Tom?r rodas jaut?jums, k? tas tiek noteikts.

31. Pieteic?ja uzskata, ka ir j??em v?r? nodok?a maks?t?ja subjekt?vais nodoms, kas ir bijis pamat? pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai bez maksas. T?tad, ja nodok?a maks?t?js ir sniedzis pakalpojumu bez maksas ar *m?r?i* atbalst?t savu saimniecisko darb?bu, š?da pakalpojuma sniegšana esot j?kvalific? k? t?da, kas veikta saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?. Pieteic?ja uzskata, ka t?d?? ir uzskat?ms, ka nodok?a maks?t?ja komercdarb?bas politika, kur? paredz?ts netieši palielin?t darbinieku darba raž?gumu, veicinot darbinieku apmierin?t?bu un iesaisti, ietilpst j?dzien? "saimniecisk?s darb?bas vajadz?bas".

32. K? izskaidrots šo secin?jumu 28. punkt?, PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir balst?ts uz pie??mumu, ka *jebk?da* pakalpojumu sniegšana savam person?lam, ko nodok?a maks?t?js veic bez maksas, ir uzskat?ma par pakalpojumu sniegšanu ar saimniecisko darb?bu nesaist?t?m vajadz?b?m. T?d?? šaj? v?rt?šanas posm? netiek nov?rt?ts attiec?gais apl?kojams dar?jums. L?dz ar to, lai, balstoties uz šo pie??mumu, konkr?tu dar?jumu kvalific?tu saska?? ar PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu, nav noz?m?gi, vai nodok?a maks?t?ja subjekt?vais nol?ks bija sniegt pakalpojumus saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m vai priv?taj?m vajadz?b?m. Ja pakalpojumi ir sniegti bez maksas, PVN direkt?vas izpratn? tie tika sniegti priv?taj?m vajadz?b?m.

33. Dar?juma konkr?t?s iez?mes svar?g?kas k??st vien?gi tad, ja nodok?a maks?t?js v?las pier?d?t, ka konkr?ts dar?jums, kas ietilpst PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta piem?rošanas jom?, faktiski netika veikts priv?taj?m vajadz?b?m, bet gan saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m. Divas galven?s lietas par š?s normas interpret?ciju, proti, *Fillibeck* (9) un *Danfoss* un *AstraZeneca* (10), liecina par to, ka Tiesa identific? saimniecisk?s darb?bas vajadz?bas, noskaidrojot, vai sniegtie pakalpojumi (kas min?taj?s liet?s bija attiec?gi bezmaksas transports un bezmaksas pusdienas) bija "nepieciešami", ?emot v?r? š? *konkr?t? nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas* vajadz?bas (11).

34. Uzsvaru uz v?rdu "nepieciešams" nenoliedzami var interpret?t t?d?j?di, ka ar to ir ieviests subjektivit?tes elements. To b?t?b? apgalvo pieteic?ja, un tas izriet?tu no š? termina parast?s interpret?cijas. Tom?r, manupr?t, l?dz?s t? valodnieciskajai noz?mei ir j?apl?ko ar? pieteic?jas ierosin?t? pieeja plaš?k? kontekst?.

35. Proti, ja par krit?riju tiktu pie?emti nodok?a maks?t?ja ierosin?tie apgalvotie saimniecisk?s darb?bas pl?ni, attiec?gajam nodok?a maks?t?jam pašam b?tu j?izlemj, kad konkr?ts dar?jums tiek veikts saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m un l?dz ar to nav apliekams ar nodokli. L?dz ar to tiesas tiktu nost?d?tas ne?rt? situ?cij?, kad t?m praks? n?ktos atk?rtoti nov?rt?t šo komercdarb?bas l?mumu faktisko nepieciešam?bu. Turkl?t, ja j?dziens "nepieciešam?ba" tiktu interpret?ts no PVN maks?t?ja subjekt?v? skatpunkta, izveidotos nelo?iska situ?cija, kur? divi nodok?a maks?t?ji, kas identiskas darb?bas gait? sniedz identiskus ar nodokli apliekamus pakalpojumus, var?tu non?kt pie atš?ir?giem secin?jumiem par k?da pakalpojuma "nepieciešam?bu". Tas pav?rtu iesp?ju no PVN direkt?vas tv?ruma izsl?gt dar?jumu, kas cit?di b?tu apliekams ar nodokli. Ir skaidrs, ka š?ds izn?kums nav sader?gs ar š?s ties?bu normas šauru interpret?ciju, ko sniegusi Tiesa (12).

36. Līdz ar to pieejā darījuma "nepieciešamības" interpretācijai spriedumos *Fillibeck* (13) un *Danfoss* un *AstraZeneca* (14) ir izprotama tādējādi, ka ir jāņem vērā divi objektīvi apstākļi, proti, pirmkārt, saikne starp pakalpojumu, kas sniegts bez maksas, un nodokļa maksājuma saimniecisko darbību un, otrkārt, iespēja pārbaudīt šo pakalpojuma izmantošanu, lai pārbaudītos, ka tas tiešām tiek izmantots saistībā ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību vai tās sekmīgas nolūkā.

37. Pirmās minētās apstākļu nodrošina, ka aplūkojamais pakalpojums tiek sniegts nodokļa maksājuma saimnieciskās darbības vajadzībām (15). Tomēr, kā pieteicēja norādīja gan savos apsvērumos, gan tiesas sēdē, šo prasību nevar interpretēt tik šauri, ka tas liktu noprast, ka šī persona bez šī pakalpojuma nevarētu īstenot saimniecisko darbību.

38. Neatkarīgi no tā ar šo nepieciešamības nosacījumu nav iespējams kvalificēt pakalpojumu, kas parasti un vispārīgi ir saistīts ar jebkāda veida saimniecisko darbību. Piemēram, darbinieku pārvadāšana uz darba vietu un atpakaļ, protams, ir nepieciešama, lai organizētu darbu. Tomēr tā pati par sevi nav uzskatāma par "saimnieciskās darbības vajadzībām" PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tādēļ šo pakalpojumu nevar piedēvēt bez maksas un neaplikt ar PVN. Lietā *Fillibeck* (16) Tiesa atzina, ka transporta pakalpojums tika sniegts bez maksas saimnieciskās darbības vajadzībām, un šo pakalpojumu saistīja ar "būvniecības uzņēmumu patēriņu" (17). Tādēļ šajos konkrētajos apstākļos tas esot bijis "nepieciešams", lai gan pārvadāšanu uz darbu un atpakaļ Tiesa neuzskatīja par nepieciešamu šī vārda tradicionālajā nozīmē.

39. Lietā *Danfoss* un *AstraZeneca* (18) šādi nozarei specifiski kvalificēšanas kritēriji netika konstatēti. Tomēr Tiesa norādīja, ka "specifiskajam saimnieciskās darbības organizēšanas veidam" ir jāliedzina par to, ka attiecīgā bezmaksas pakalpojumi netika sniegti vajadzībām, kas nav saimnieciskās darbības vajadzības (19). Līdz ar to bezmaksas pusdienas tomēr tika uzskatītas par pakalpojumu, kas sniegts saimnieciskās darbības vajadzībām, jo tas bija cieši saistīts ar konkrēto nodokļa maksājuma saimnieciskās darbības organizēšanu (proti, bezmaksas pusdienas tika piedēvētas tikai konkrētas darījuma sanāksmes) (20).

40. Tāpat, lai gan nevar noliegt, ka augstāka efektivitāte darbinieku apmierinātības pieauguma rezultātā ir saistīta ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību, šī saikne ir vispārīga un līdz ar to nepietiekami konkrēta un nodokļa maksājuma saimnieciskās darbības patēriņu raksturoga, un tāpat kā darbinieku pārvadāšana un maltīšu nodrošināšana darbiniekiem tā ietilpst jebkura uzņēmuma vispārīgās interesēs. Tādēļ bezmaksas dāvanas, kas motivē darbiniekus, neatšķiras no bezmaksas pusdienām vai bezmaksas transporta. Šie pakalpojumi vienkrāsi neietilpst jādzen "saimnieciskās darbības vajadzības", ko ietver PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, ja vien nav iespējams konstatēt, ka nodokļa maksājuma saimnieciskās darbības organizēšanas patēriņu vai citu pašu apstākļu dēļ pakalpojumu sniegšana bez maksas ir "nepieciešama", un līdz ar to šie pakalpojumi vairs nav uzskatāmi par sniegtiem privātajām vajadzībām, bet gan par tiem, kas ietilpst jādzen "saimnieciskās darbības vajadzības".

41. Otrās apstākļu – proti, pārbaude – nodrošina, ka aplūkojamais pakalpojums visā tā sniegšanas laikā turpina būt saistīts ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību. Šādas pārbaudes esamība tiek novērtēta objektīvi. Līdz ar to ir jāpierāda, ka nodokļa maksājums vienmēr *vienpersonīgi* ir noteicis pakalpojuma paredzēto galalietojumu (21). Proti, spriedumā *Fillibeck* (22) pārbauda ieviesa būvniecības sabiedrība, kas nosaka transporta maršrutus un laikus, ko tās darbinieki nevarēja izvēlēties (23). Līdzīgi arī spriedumā *Danfoss* un *AstraZeneca* (24) attiecīgā darba devēja noteica laiku, vietu un gadījumu, kuros darījumu sanāksmju ietvaros to darbiniekiem tiek nodrošinātas bezmaksas pusdienas (25).

42. Pieteicēja pareizi norāda, ka šis pārbaudes elements pats par sevi vēl neizslēdz to, ka darbinieks, izmantojot preces vai pakalpojumus, kurus tā darba devējs viņam ir sniedzis bez maksas, varētu gūt sev privātu labumu. Proti, ir reti un izdevīgi bez maksas doties uz tūlu, grāti sasniedzamu darba vietu un atpaka, kā arī saņemt sviestmaizes garu vai svarīgu darba saiksmju laikā. Tomēr tas vien, ka darbinieks gūst labumu no pakalpojuma, ko darba devējs viņam sniedz bez maksas (piemēram, apkuri, vispārīgus darba drošības pasākumus un biroja mēbeles, kā tas notiek parasti), nedz noliedz, nedz mazina šādu preču un pakalpojumu izmantojumu "saimnieciskās darbības" vajadzībā (26). Galu galā šos pieskaitāmos izdevumus nosaka un kontrolē nodokļa maksātājs. Jebkurš no tā atvasināts subjektīvs labums darbiniekiem ir labums, kas tikai papildina aplūkojamo "galveno" preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu (27).

43. Balstoties uz to, pievēršot šos valsts tiesas uzdotajiem jautājumiem.

2. **Tiesai uzdotie jautājumi**

44. Iesniedzētāja uzdod trīs jautājumus. Ar pirmo jautājumu minētā tiesa būtībā jautā, vai aplūkojamie vaučeri tika izsniegti pieteicējas saimnieciskās darbības vajadzībā vai privātajam vajadzībā PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Otrais un trešais jautājums izriet no atbildes, ko Tiesa sniegs uz pirmo jautājumu. Ar tiem tiek jautāts attiecīgi, vai atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē tas, ka aplūkojamie vaučeri tika izsniegti saimnieciskās darbības vajadzībā (otrais jautājums), un vai varētu būt nozīmīgi tas, ka vaučeri ir paredzēti darbinieku personīgai lietošanai un var tikt izmantoti viņu privātajam vajadzībā (trešais jautājums).

45. Visus trīs jautājumus izskatīšu kopā.

46. Ēmot vēl jau iepriekš paskaidroto, proti, ka PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir balstīts uz pieņēmumu, ka pakalpojumi, kurus nodokļa maksātājs bez maksas piedāvā saviem darbiniekiem, ir uzskatāmi par pakalpojumiem viņu privātajam vajadzībā, uzreiz ir secināms, ka pakalpojums, ko pieteicēja sniegusi, piešķirot saviem darbiniekiem vaučerus, kuri izmantojami mazumtirdzniecības veikalos, ietilpst šīs normas piemērošanas jomā. Atbildot uz iesniedzētājas uzdoto otro jautājumu, ir jānorāda, ka nodokļa maksātāja subjektīvā izpratnē (vai nodoms) par to, ka šie vaučeri tiek izsniegti saimnieciskās darbības vajadzībā, šo konstatājumu neietekmē.

47. Tomēr, ja būtu iespējams pierādīt, ka aplūkojamie pakalpojumi bija "nepieciešami" pieteicējas saimnieciskajai darbībai, tas nozīmētu, ka tie tika sniegti saimnieciskās darbības vajadzībā, lai gan šie pakalpojumi tika piedāvāti bez maksas. Līdz ar to uz iesniedzētājas trešo jautājumu ir jāatbild, ka aplūkojamajiem pakalpojumiem ir jābūt saistītiem ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību un nodokļa maksātājs kā persona, kas šos pakalpojumus ir sniegusi bez maksas, kontrolē to izlietojumu, lai nodrošinātu pastāvīgu saikni ar savu saimniecisko darbību vai tās sekmēšanu.

48. Līgumā sniegtā prejudiciālu nolikumu ir paskaidrots, ka programma *Above & Beyond* ir paredzēta darbinieku motivēšanai un apbalvošanai par viņu sniegumu un rīcību, izsniedzot viņiem mazumtirdzniecības vaučerus. Šos vaučerus viņi varēja izmantot pie vairākiem mazumtirgotājiem, kas piedalījās šajā programmā. Tiesas sēdē pieteicēja paskaidroja, ka tai nebija zināms, kā darbinieki rīkosies ar saviem vaučeriem. Kā liecina lietas materiāli, šādi, nebija neviena to lietošanas ierobežojuma, izņemot to, ka *Globoforce* tīmekļa vietnē ir jāizvēlas kāds no mazumtirgotājiem, kas piedalās programmā. Konkrēti, kā tiesas sēdē apliecināja pieteicēja, darbinieks šos vaučerus varēja izmantot pilnīgi pēc saviem ieskatiem un savām personiskajām vajadzībām. Vienīgais jautājums, kas tika uzdots, veicot pārbaudi saistībā ar apbalvojumu

programmu, bija par to, vai un, ja t?, tad k?d? apm?r? darbinieks tiks apbalvots par vi?a papildu centieniem darb?.

49. Ja ar? šie elementi tiktu konstat?ti, tad tom?r tr?ktu nor?žu par pietiekamu saikni ar pieteic?jas saimniecisko darb?bu vai par to, ka vau?eru izmantošana tiek p?rbaud?ta. Citiem v?rdiem, ja tiktu izmantots krit?rijs, ko tiesa izvirz?jusi liet?s *Fillibeck* (28) un *Danfoss* un *AstraZeneca* (29), apl?kojamo vau?eru nodošana neb?tu uzskat?ma par “nepieciešamu” pieteic?jas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m. T?gad apl?kojamais dar?jums ietilptu PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkt? ietvert? standartnoteikuma tv?rum? – k? pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu.

B. Vau?eri un ar nodokli apliekami dar?jumi

50. Ja š? lieta b?tu saist?ta ar mikrovi??u kr?š?u (30) vai citu vienk?ršu pre?u vai pakalpojumu d?vin?šanu, šiem secin?jumiem var?tu pielikt punktu. Ta?u, ?emot v?r? vau?eru sarežž?to b?t?bu, iepriekš izkl?st?tais secin?jums rada vielu p?rdom?m.

51. Proti, ja apl?kojamais dar?jums tik tieš?m ietilptu PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta tv?rum?, pieteic?jai b?tu j?sedz PVN par šo vau?eru v?rt?bu, it k? t? b?tu šo vau?eru galapat?r?t?ja. Tom?r tad, ja darbinieki p?c tam šos vau?erus apmaina pret mazumtirgot?ju, kuri piedal?s programm?, pied?v?taj?m prec?m vai pakalpojumiem, ar? vi?iem b?tu j?maks? PVN par *to pašu* v?rt?bu. Citiem v?rdiem, PVN par vienu un to pašu vau?eru v?rt?bu tiktu iekas?ts divreiz (31).

52. Šo situ?ciju var sal?dzin?t ar fikt?vu situ?ciju, kur? nodok?a maks?t?js saviem darbiniekiem d?vina mikrovi??u kr?snis. Š?d? gad?jum? dubulta nodok?u uzlikšana nenotiktu. PVN b?tu iekas?jams tikai par d?vin?juma dar?jumu.

53. Ir ac?mredzams, ka izn?kums, kas izraisa nodok?u dubulto uzlikšanu, neatbilst nodok?u neitralit?tes principam (32) (un var piebilst, ka tas neatbilst ar? taisn?guma pamatprincipiem).

54. Tom?r tr?kst p?rliec?bas par to, ka šis izn?kums ir ar PVN direkt?vu izveidot?s sist?mas, kas piem?rojama dažu veidu vau?eriem, autom?tiski radies blakusizn?kums.

55. Spriežot p?c lietas dal?bnieku apsv?rumiem un diskusijas tiesas s?des laik?, š?ietam? aicin?juma aplik?t ar nodokli visus ar vau?eriem saist?tos dar?jumus c?lonis, š?iet, ir k??da, kas pie?auta sprieduma *Astra Zeneca UK* (33) interpret?cij?. Proti, vau?era nodošanu kvalific?dama par “pakalpojuma sniegšanu” atseviš?i no ties?b?m, kuras tas pieš?ir, Tiesa, k? tiek apgalvots, t?d?j?di š?du vau?era nodošanu esot atzinusi par atseviš?u ar nodokli apliekamu dar?jumu.

56. Es tam nepiekr?tu.

57. Spriedum? *Astra Zeneca UK* (34) darba dev?js pied?v?ja saviem darbiniekiem iesp?ju sa?emt mazumtirdzniec?bas vau?erus apmai?? pret to, ka šie darbinieki atteiktos no da?as sava atalgojuma naud? (35). Šaj? kontekst? Tiesa nosprieda, ka PVN piem?rošanas vajadz?b?m šo vau?eru nodošana ir uzskat?ma par “pakalpojumu sniegšanu” PVN direkt?vas 24. panta 1. punkta izpratn? (36). Šis secin?jums ir piln?gi pamatots: PVN direkt?vas 14. panta 1. punkt? pre?u pieg?de ir defin?ta k? “ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam”, savuk?rt PVN direkt?vas 24. panta 1. punkt? ir ietverta rezerves defin?cija, saska?? ar kuru jebkurš dar?jums, kas nav “pre?u pieg?de”, *noteikti* ir uzskat?ms par “pakalpojumu sniegšanu”.

58. Tom?r b?tu tuvredz?gi tikai no š? formul?juma vien secin?t, ka vau?eru nodošana autom?tiski k??st par atseviš?u nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu. Ar š?du secin?jumu ne vien

tiktu ignorēti PVN direktīvas 62. panta pamatē esošie nosacījumi, bet ar netiktu ņemta vērā saimnieciskā un komerciālā realitāte, apvienojot divus pilnīgi atšķirīgus darījumus, proti, vaučera nodošanu, no vienas puses, un no tās izrietošās tiesības, no otras puses (37).

59. Proti, tādēļ ka ar PVN apliek preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nevis maksājums, kas veikti kā atlīdzība par šādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (38), ne visi darījumi par atlīdzību, it īpaši ne tie, kas saistīti ar (turpmāk vai nekonkretizējam) tiesībām, rada nodokļa iekasējamo gadījumu (39). Vienkāršā sakot, ja nenotiek pilnīga šo preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, nodokļa iekasējamo gadījums nevar iestāties (40).

60. Tādēļ, manuprāt, ir jānošķir, no vienas puses, tiesību "kā tādā" nodošana un, no otras puses, "tiesību uz turpmāku preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu" nodošana.

61. Pirmajam minētajam izsniegšanas gadījumam piemēro PVN, jo attiecībā uz pircēju tas faktiski ietver pabeigtu pakalpojuma sniegšanu, kas dotu iespēju viņam/to uzskatīt par pakalpojuma patērētāju (41). Nodokļa iekasējamo gadījums iestājas brīdī, kad tiek nodotas tiesības "kā tādā" un PVN ir aprēķināms pilnā apmērā (42). Proti, saņēmējam tiek piešķirtas tiesības izmantot vaučeru līdzīgi kā gadījumā, ja šai personai tiktu nodotas tiesības izmantot intelektuālo pašuma tiesības vai sporta kluba abonements.

62. Pēc tam minētā situācija, tas ir, "tiesības uz turpmāku preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu", ir saistīta ar pilnīgi atšķirīgu nodokļa piemērošanas gadījumu. Šādi piemēri ir priekšapmaksas vaučeri, kas dod iespēju izmantot spa procedūras, un dažādas pilsētkaartēs. Šādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ar PVN var aplikt vienīgi tad, ja konkrētais darījuma brīdī jau ir pieejama visa nozīmīgā informācija par šo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (43). Tas ir tādēļ, ka vienīgi šādos apstākļos darījuma puses ir paidušās nodomu, ka visām ar preču piegādi vai pakalpojuma sniegšanu saistītajām finansiālajām sekām ir jārodas iepriekš (44). Tomēr, ja šādas turpmākās preces vai pakalpojumi vēl nav nepārprotami identificējami, tiem nevar piemērot PVN tad, kad tiek nodotas tikai tiesības uz to piegādi vai sniegšanu (jo, protams, PVN likmi vēl nebūtu iespējams noteikt) (45). Šādas situācijas nodokļa iekasējamo gadījums darījumā tādēļ vienkrīši pārvirzās par "vienu līmeni zemāk" – uz brīdi, kad tiek nodotas tiesības uz minēto preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu vai kad kādāst pieejama visa informācija saistībā ar šo turpmāko preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un ir izkristalizējušās šīs preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas finansiālās sekas (46).

63. Šā atšķirībā izpaužas vaučeru izmantošana, proti, šādi.

64. Vaučera nodošana, kas izpaužas kā tiesību uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu "kā tādā" nodošana, kā arī par pabeigtu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un līdz ar to par atsevišķu nodokļa iekasējamo gadījumu, jo notiek labuma nodošana, kā rezultātā šo tiesību saņēmējs kā arī par (iespējams, tālāktu) patērētāju. Līdzīgi arī vaučera nodošana, kas izpaužas kā "tiesību uz turpmāku preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu" nodošana, kas ir pietiekami identificējama vai identificējama, ar kā arī par pabeigtu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un līdz ar to tas pats par sevi ir nodokļa iekasējamo gadījums (piemēram, lidmašīnas biļetes iegāde). Tomēr šajā gadījumā tiesības uz turpmāku preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ir apliekamas ar nodokli vienīgi tādēļ, ka visa informācija saistībā ar šo turpmāko preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu tiesību nodošanas brīdī jau ir pieejama (tādējādi būtībā to pielīdzinot tiesību "kā tādā" nodošanai) (47). Abos gadījumos PVN kā arī iekasējams par aplūkojamo darījumu (un faktiski par ikvienu darījumu, kas saistīts ar šo vaučera nodošanu).

65. Turpretī tāda vaučera nodošana, kas ietver "tiesības uz turpmāku preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu" un neatbilst pabeigta un ar nodokli apliekama darījuma kritērijiem (proti, par kuru nav zināma visa nozīmīgā informācija), tiesību nodošanas brīdī nevar izraisīt

atseviš?u nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu. Š?d? gad?jum? šaj? br?d? nav iekas?jams nek?ds PVN maks?jums. Proti, k? nor?d?ts šo secin?jumu 64. punkt?, gad?jums, kas ir pamat? PVN samaksai, iest?jas vien?gi tad, ja ir izpild?ti krit?riji, p?c kuriem piln?gi tiek identific?tas no t? izrietoš?s ties?bas. Tas parasti notiek br?d?, kad pat?r?t?js vau?eru nodod k? atl?dz?bu par v?lam?s preces vai pakalpojuma sa?emšanu.

66. Š?ds secin?jums ir pamatojams ar Padomes Direkt?v? 2016/1065 izkl?st?tajiem noteikumiem (48). Šaj? direkt?v? ir atz?ts, ka pašreiz sp?k? esošaj? tiesiskaj? regul?jum? nav pietiekami skaidri vai aptveroši preciz?ts PVN rež?ms, kas piem?rojams vau?eriem, t?d?? ar to bija paredz?ts ieviest vienk?ršotus un saska?otus speci?los noteikumus par vau?eriem piem?rojamo PVN rež?mu (49). Š? direkt?va p?c *ratione temporis* principa gan nav piem?rojama attiec?b? uz izskat?m?s lietas faktiem (50), tom?r t? ietver visp?r?gas vadl?nijas par to vau?eriem piem?rojam? PVN rež?ma turpm?ku sader?bu ar PVN direkt?vas visp?r?gajiem principiem (51).

67. Direkt?v? 2016/1065 vau?eru “k? t?du” nodošana un t?du vau?eru nodošana, kas paredz identific?jamas “ties?bas uz turpm?ku pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu”, ir apvienotas vien? kategorij? “viena m?r?a vau?ers”(52). Turpretim vau?ers, kas paredz neidentific?jamas “ties?bas uz turpm?ku pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu”, ir iek?auts kategorij? “vair?ku m?r?u vau?eru” (53). Attiec?b? uz pirmo vau?era veidu š?s direkt?vas 30.b pant? ir paskaidrots, ka t?d?? *jebkura [vau?era] nodošana* ir uzskat?ma par atseviš?u to pre?u pieg?di vai to pakalpojumu sniegšanu, uz kuriem vau?ers attiecas, un l?dz ar to par atseviš?u nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu (54). Par p?d?jo min?to vau?era veidu PVN tiek iekas?ts tikai attiec?go pre?u faktisk?s nodošanas vai pakalpojumu faktisk?s sniegšanas br?d?. PVN nav iekas?jams par iepriekš?jiem dar?jumiem, tostarp par nodok?a maks?t?ja veiktu nodošanu sa??m?jam (55).

68. Šo iemeslu d?? rodas šaubas, vai šaj? liet? apl?kojam? vau?eru nodošana *faktiski* ir uzskat?ma par atseviš?u nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu PVN direkt?vas 62. panta izpratn?.

69. Protams, vien?gi iesniedz?jtiesas r?c?b? ir pietiekama faktiska inform?cija, kas dod iesp?ju p?rliecinoši konstat?t, k? vau?eri visp?r tika izsniegti (proti, ar vai bez PVN), k?das ties?bas ar tiem tika nodotas un kad (un vai visp?r) PVN tika samaks?ts.

70. J?piebilst, ka no lietas materi?los ietvert?s ierobežot?s inform?cijas izriet, ka apl?kojamais dar?jums, š?iet, ir saist?ts ar speci?liem priekšapmaksas vau?eriem ar noteiktu nomin?lv?rt?bu, kuri paredz?ti izmantošanai pie treš?m person?m, kas darbojas mazumtirdzniec?b?. Tas noz?m?tu, ka PVN jau bija iek?auts šajos vau?eros (proti, to nomin?lv?rt?b?) un l?dz ar to galapat?r?t?jam nodoklis b?tu bijis j?maks? br?d?, kad vau?ers tika iesniegts k?dam konkr?tam mazumtirgot?jam (savuk?rt šim mazumtirgot?jam b?tu j?apr??ina maks?jamais nodoklis).

71. Tr?kst ar? pietiekamas inform?cijas par šaj? liet? apl?kojamo vau?eru b?t?bu. Proti, par to, vai šos vau?erus var izmantot nep?rprotami identific?t?m vai identific?jam?m liet?m vai ar? jebkurai mazumtirgot?ja, kas piedal?s programm?, pied?v?tai precei vai pakalpojumam. Tom?r tiesas s?des laik? pieteic?ja apliecin?ja, ka vau?eru nodošanas br?d? v?l nav zin?ms, k?da veida prec?m vai pakalpojumiem šie vau?eri var tikt izmantoti (un l?dz ar to ar? par PVN, kas maks?jams par š?m prec?m vai pakalpojumiem). Proti, pieteic?ja paskaidroja, ka izmai?as, kas ieviestas ar Direkt?vu 2016/1065, noz?m?, ka apl?kojamie vau?eri tiktu piel?dzin?ti “vair?ku m?r?u” vau?eriem. Ja iesniedz?jtiesa to apstiprin?tu, tad tieš?m š?istu, ka saska?? ar šo secin?jumu 62. punkt? atg?din?to judikat?ru tas, ka pieteic?ja šos vau?erus izsniedz saviem darbiniekiem, b?tu uzskat?ms tikai par “ties?bu uz turpm?ku (v?l identific?jamu) pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu” nodošanu.

72. Š?d? gad?jum? PVN piem?rošanas vajadz?b?m apl?kojamais dar?jums paliktu nepabeigts br?d?, kad notiek pieteic?jas veikta nodošana t?s darbiniekiem, un l?dz ar to tas b?tu tikai pagaidu

darījums pirms attiecīgo turpmāk piegādāto preču un/vai sniegto pakalpojumu faktiski (vēlāk?) patērētā (56). Tādā veidā nodokļa maksātājs tās darbiniekiem nebūtu uzskatāms par nodokļa iekasētāju, kas gadījumā PVN direktīvas 62. panta izpratnē (57).

73. Tādējādi PVN par abiem darījumiem saistībā ar šo veidu lietojumu tiktu iekasēti tikai vienreiz (58), tiktu ievēroti nodokļu neitralitātes principi, kā arī tiktu ņemta vērā darījuma saimnieciskā realitāte. Rodas jautājums, vai šāds secinājums nebūtu vēlams par secinājumu, kuru, šķiet, atbalsta atbildētājs un Komisija?

V. Secinājumi

74. Līdz ar to ierosinu Tiesai uz *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Apvienotā Karaliste) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Ja vien visa nozīmīgā informācija par tiesībām uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu nav zināma jau brīdī, kad nodokļa maksātājs veicu nododu saviem darbiniekiem, šāda nodošana nav uzskatāma par darījumu, kas apliekams ar nodokli Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 62. panta izpratnē.

Tas, vai pamatlietā aplūkojamais darījums atbilst šim nosacījumam, ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

Alternatīvi ierosinu Tiesai uz tai uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Ja nodokļa maksātājs tādā darbiniekiem paredzētās atzinības programmas ietvaros kā šajā lietā aplūkojamā bez maksas nododu saviem darbiniekiem veic, turklāt šis nodokļa maksātājs neprasa sniegt pierādījumus par saikni ar savu saimniecisko darbību un nepārbauda šo veidu lietojumu, šāds darījums ir uzskatāms par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu "lietošanai [nodokļa maksātāja] savam vai sava personāla privātajam vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām" Direktīvas 2006/112/EK 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

Šim secinājumam nav nozīmīgi tas, vai nodokļa maksātājs šādu veidu nodošanu veic ar saimniecisko darbību saistītā nolūkā.

1 Oriģinālvārdi – angļu.

2 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

3 Informācijas pilnīguma labad ir jāpiebilst, ka saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 2. punktu "dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta, ja šāda atkāpe nerada konkurences izkropojumus". Šajā gadījumā nekas neliecina par to, ka Apvienotā Karaliste būtu izmantojusi šo iespēju.

4 Sal. PVN direktīvas 2. panta 1. punktu un spriedumus, 1981. gada 5. februāris, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 14. punkts), un 1982. gada 1. aprīlis, *Hong Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10. punkts).

5 Spriedums, 2008. gada 11. decembris, *Danfoss un AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, 26. punkts).

- 6 Skat. citastarp spriedumus, 2001. gada 8. marts, *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 27. punkts), 2009. gada 23. apr?lis, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 41. punkts), un 2015. gada 9. j?lijs, *Trgovina Prizma* (C?331/14, EU:C:2015:456, 21. punkts).
- 7 Skat., piem?ram, spriedumu, 1989. gada 27. j?nijs, *Kühne* (50/88, EU:C:1989:262, 12. punkts). Skat. ar? PVN direkt?vas 30. apsv?rumu. Šaj? noz?m? skat. ar? spriedumus, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:491, 25. punkts), 2005. gada 20. janv?ris, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C?412/03, EU:C:2005:47, 23. punkts), un 2008. gada 11. decembris, *Danfoss* un *AstraZeneca* (C?371/07, EU:C:2008:711, 46.–48. punkts).
- 8 Skat. PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta pirmo da?u.
- 9 Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 10 Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 11 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:491, 29. punkts), un 2008. gada 11. decembris, *Danfoss* un *AstraZeneca* (C?371/07, EU:C:2008:711, 59. punkts).
- 12 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:491, 26. un 29. punkts), un 2008. gada 11. decembris, *Danfoss* un *AstraZeneca* (C?371/07, EU:C:2008:711, 57. un 58. punkts).
- 13 Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 14 Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 15 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 21. punkts), 2001. gada 8. marts, *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 29. punkts), 2009. gada 23. apr?lis, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 46. punkts), un 2012. gada 22. marts, *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 38.–41. punkts). Skat. ar? ?ener?ladvok?ta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secin?jumus liet?s *Astra Zeneca UK* (C?40/09, EU:C:2010:218, 65. punkts) un *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2008:769, 46. punkts).
- 16 Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 17 Turpat, 32. punkts.
- 18 Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 19 Turpat, 63. punkts.
- 20 Turpat, 59. un 60. punkts.
- 21 P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2014. gada 17. j?lijs, *BCR Leasing IFN* (C?438/13, EU:C:2014:2093, 26. punkts).
- 22 Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 23 Turpat, 22. punkts, un ?ener?ladvok?ta F. Lež? [*F. Léger*] secin?jumi liet? *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:19, 44. punkts).

- 24 Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 25 Turpat, 53. un 60. punkts.
- 26 Spriedumi, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 30. punkts), un 2008. gada 11. decembris, *Danfoss* un *AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, 62. punkts).
- 27 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 34. punkts un tajā minētā judikatūra). Par iemesliem, kas ir pamats šim atbrīvojumam attiecībā uz papildu pakalpojumiem, skat. spriedumu, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30. punkts).
- 28 Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 30 Tiesas šādā Komisija, lai vienkāršotu diskusiju par PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanu un tādējādi atgādinātu par nodokļa maksātāja vispārīgo pienākumu aprēķināt maksājamo nodokli par ikvienu dāvinājuma darījumu, minēja piemēru par iespēju bez maksas izmantot mikroviļņu krāsnī.
- 31 Protams, tā tas būtu vienīgi tad, ja PVN par vaučeru nebūtu iekauts tās cenā un būtu aprēķināts jau tās izsniegšanas brīdī. Tomēr tas ir iespējams vienīgi tad, ja šajā brīdī jau ir zināms precīzs PVN apmērs.
- 32 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 30. septembris, *Icade Promotion* (C-299/20, EU:C:2021:783, 31. punkts un tajā minētā judikatūra). Vispārīgāk par saistību starp nodokļu neitralitātes principu un nodokļu dubulto uzlikšanu skat. arī spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Spriedums, 2010. gada 29. jūlijs (C-40/09, EU:C:2010:450).
- 34 Turpat.
- 35 Turpat, 24. punkts.
- 36 Turpat, 26. punkts.
- 37 Skat., piemēram, spriedumus, 1996. gada 24. oktobris, *Argos Distributors* (C-288/94, EU:C:1996:398, 15. punkts), 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 32. punkts), un 2018. gada 5. jūlijs, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 32. punkts).
- 38 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Turpat, 50. punkts, un spriedums, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 31. un 32. punkts).
- 40 Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 24. un 32. punkts), 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 44.–51. punkts), un 2018. gada 5. jūlijs, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 54. punkts).
- 41 Spriedums, 1996. gada 29. februāris, *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, 22. punkts). Šajā

noz?m? skat. ar? spriedumu, 2018. gada 5. j?lijs, *Marcandi* (C?544/16, EU:C:2018:540, 45. punkts).

42 Spriedums, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C?270/09, EU:C:2010:780, 32. punkts).

43 Spriedumi, 2006. gada 21. febru?ris, *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (C?419/02, EU:C:2006:122, 48. punkts), 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, 26. punkts), 2012. gada 19. decembris, *Orfey Balgaria* (C?549/11, EU:C:2012:832, 29. punkts), un 2015. gada 23. decembris, *Air France?KLM un Hop!?Brit Air* (C?250/14 un C?289/14, EU:C:2015:841, 39. punkts).

44 Spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (C?419/02, EU:C:2006:122, 47. punkts).

45 Turpat, 50. punkts.

46 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C?270/09, EU:C:2010:780, 32. punkts), t?d?j?di nodrošinot, un to tiesas s?d? apšaub?ja Komisija, ka “k?ds” samaks? PVN.

47 Skat. it ?paši spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey Balgaria* (C?549/11, EU:C:2012:832, 40. punkts).

48 Padomes Direkt?va (ES) 2016/1065 (2016. gada 27. j?nijs), ar ko attiec?b? uz vau?eriem piem?rojam? rež?mu groza Direkt?vu 2006/112/EK (OV 2016, L 177, 9. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 2016/1065”).

49 Turpat, direkt?vas 1., 2. un 13. apsv?rums.

50 Turpat, direkt?vas 2. pants un 15. apsv?rums.

51 Turpat, direkt?vas 2. apsv?rums. Šaj? zi?? Direkt?va 2016/1065 faktiski nerada jaunus noteikumus par PVN piem?rošanu vau?eriem, bet tikai preciz?, k?das ties?bu normas ir bijušas sp?k?. Šaj? zi?? skat. Terra, B, Kajus J., “13.2.2.1. The voucher Directive”, *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021, un Amand, C., “EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, 45.(2.). s?j., 2017, 156. lpp.

52 Turpat, Direkt?vas 2016/1065 30.a panta 2. punkts.

53 Turpat, 30.a panta 3. punkts.

54 Turpat, 30.b panta 1. punkts.

55 Turpat, 30.b panta 2. punkts.

56 P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C?270/09, EU:C:2010:780, 25.–30. punkts).

57 K? paskaidrots šo secin?jumu 70. punkt?, t?d?j?di nodok?a iekas?jam?bas gad?jums rastos tikai v?l?k, kad darbinieks v?l?tos šo vau?eru kredit?t k?dam mazumtirgot?jam, kas piedal?s šaj? programm?.

58 Lai gan pieteic?jai, protams, bija j?maks? PVN, import?jot vau?erus no valst?m ?rpus

Eiropas Savienības. Kā liecina iesniedzējtiesas lūgums, tas notika, piemērojot apgrieztās maksāšanas metodi. Detalizētāk par to skat. šo secinājumu 13. punktā.