



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES TAMARAS ČAPETAS [TAMARA ČAPETA]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2022. gada 27. janvārī<sup>1</sup>

**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) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Vaučeru nodošana kā ar nodokli apliekams darījums – PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Jēdziens “lietojums savām vai sava personāla privātajām vajadzībām vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām” – Bezmaksas vaučeru izsniegšana darbiniekiem atzinības programmas ietvaros

### I. Ievads

1. Izskatāmajā lietā ir aplūkoti vairāki temati. Vispirms – runa ir par *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)] (Apvienotā Karaliste) lūgtu 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 savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām” Direktīvas 2006/112/EK<sup>2</sup> 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 viena un tā paša vaučera vērtību tiktu aprēķināts *divreiz*. Proti, pirmoreiz tad, kad nodokļa maksātājs vaučerus nodod saviem darbiniekiem, un otrreiz tad, kad tiek izmantotas ar to saistītās tiesības (saņemt preces vai pakalpojumus no konkrēta mazumtirgotāja).

3. Līdz ar to, atbildot uz iesniedzējtiesas jautājumiem, Tiesai būs iespēja precizēt, kad – tādu mazumtirdzniecības vaučeru gadījumā kā šajā lietā aplūkojamie – ir izpildīti PVN iekasējamības juridiskie nosacījumi.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – angļu.

<sup>2</sup> Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

## 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 dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.

5. PVN direktīvas 14. panta 1. punktā “preču piegāde” ir definēta kā “tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”, 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:

“Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

[..]

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām”.<sup>3</sup>

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

## III. Fakti, tiesvedība valsts tiesās 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 īpašu atzinību.

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

11. Gadījumos, kad apbalvojums izpaudās kā mazumtirdzniecības vaučers, apbalvošanai izvirzītajai personai tika nosūtīta saite uz tīmekļvietni, ko pārvaldīja *Globoforce Limited* (turpmāk tekstā – “*Globoforce*”), kas sniedz ar sociālo atzinību saistītus pakalpojumus. Apbalvošanai

<sup>3</sup> 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 izkropļojumus”. Šajā gadījumā nekas neliecina par to, ka Apvienotā Karaliste būtu izmantojusi šo iespēju.

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 arī atrodas ASV (turpmāk tekstā – “*GE HQ*”). Savukārt *GE HQ* veica vaučeru pārrobežu piegādi vairākām *GE* koncerna sabiedrībām Apvienotajā Karalistē. Katra no šīm sabiedrībām, tostarp pieteicēja, darba devēja statusā šos vaučerus izsniedza programmā *Above & Beyond* apbalvošanai izvirzītajiem darbiniekiem.

13. Tā kā šos vaučerus bija piegādājušas sabiedrības, kas atrodas ārpus Eiropas Savienības, pieteicēja aprēķināja priekšnodokli par šo vaučeru piegādi no *GE HQ*, piemērojot apgrieztās maksāšanas metodi, un attiecīgo summu atguva no atbildīgajām nodokļu iestādēm.

14. Kad apbalvošanai izvirzītais darbinieks tam piešķirto vaučeru izlietoja preču/pakalpojumu pirkšanai, mazumtirgotājam, kas piedalās programmā, bija jāuzrāda no vaučera vērtības aprēķināmais PVN.

15. 2017. gada 20. decembrī *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests; turpmāk tekstā – “atbildētājs”) izsniedza pieteicējai nodokļa aprēķinu 332 495 sterliņu mārciņu (GBP) (aptuveni 374 389 EUR) apmērā par laikposmā no 2013. gada decembra līdz 2017. gada oktobrim nedeklarētu aprēķināmo PVN no programmas *Above & Beyond* ietvaros izsniegto vaučeru vērtības.

16. Tā kā *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Apvienotā Karaliste) šaubījās par PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretāciju, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai nodokļa maksātāja darbība, piešķirot darbiniekiem trešo personu – mazumtirgotāju – vaučerus darbinieku ar augstu sniegumu [atzinības] programmā, ir uzskatāma par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu “savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām” PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē?
- 2) Vai atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē tas, ka nodokļa maksātāja izpratnē mazumtirdzniecības vaučeri personālam tika izsniegti šā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības mērķim?
- 3) Vai atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē tas, ka personāla locekļiem izsniegtie mazumtirdzniecības vaučeri ir paredzēti viņu pašu lietošanai un var tikt izmantoti personāla locekļu privātajām vajadzībām?”

17. Iesniedzējtiesa paskaidro, ka šī lieta ir uzskatāma par parauglietu vairākām pārsūdzībām par līdzīgiem faktiem attiecībā uz 19 citām *GE* koncerna sabiedrībām.

18. Rakstveida apsvērumus iesniedza pieteicēja un Eiropas Komisija. Šie lietas dalībnieki sniedza arī mutvārdu paskaidrojumus, proti, tiesas sēdē, kas notika 2021. gada 24. novembrī.

#### IV. Vērtējums

19. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. Vispirms ir izklāstīta PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretācija un attiecīgi atbilde uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem (A). Tomēr, kā paskaidrots turpmāk, līdz ar to šajā gadījumā PVN vienu un to pašu vaučeru vērtībai var tikt piemērots divreiz. Līdz ar to jautājums ir par to, vai šo vaučeru nodošana vispār ir uzskatāma par nodokļa iekasējamības gadījumu (B).

#### ***A. Pakalpojumi, kurus nodokļa maksātājs sniedz privātajām vajadzībām vai citām vajadzībām, kas nav tā saimnieciskās darbības vajadzības***

20. Īsumā – iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai gadījumā, kad nodokļa maksātājs tādas atzinības programmā kā šajā lietā aplūkojamā saviem darbiniekiem bez maksas nodod vaučerus, PVN ir piemērojams kā par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, kā paredzēts PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

21. Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāinterpretē šajā tiesību normā ietvertā frāze “lietojums savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām”.

22. Līdz ar to vispirms interpretēšu šo jēdzienu (1) un pēc tam sniegšu atbildi uz konkrētajiem valsts tiesas uzdotajiem jautājumiem (2).

#### *1. Tiesību normas, kurās identificēts jēdziens “ar saimniecisko darbību nesaistīti mērķi”*

23. Saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punktu par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību ir uzskatāmi divu veidu darījumi. Pirmais darījums ir saistīts ar gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām vai citām vajadzībām, kas nav tā saimnieciskās darbības vajadzības, lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa. Savukārt otrais darījums ir saistīts ar pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs “savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām”.

24. Šajā lietā tiek aplūkota pakalpojumu sniegšana bez maksas. Vispirms ir jāprecizē, ka pusēm nav strīda par to, ka tika sniegti pakalpojumi un ka šie pakalpojumi tika sniegti bez maksas. Vienīgais neatbildētais jautājums ir par to, vai šie pakalpojumi tika sniegti privātajām vai saimnieciskās darbības vajadzībām.

25. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka parasti pakalpojumu sniegšana *bez* atlīdzības neietilpst PVN direktīvas tvērumā<sup>4</sup>. Tomēr šīs direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēta atkāpe no šā vispārīgā principa<sup>5</sup>. Kā tiesas sēdē paskaidroja Komisija, šī tiesību norma rada juridisku fikciju, ka daži darījumi, kas gan veikti bez atlīdzības, tomēr ietilpst PVN sistēmas tvērumā.

<sup>4</sup> 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).

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

26. Kā šīs atkāpes iemesls tiek minēts taisnīgums un nodokļu neitralitāte: ar PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir paredzēts novērst to, ka nodokļa maksātājs gūtu labumu no sava uzņēmuma preču vai pakalpojumu izmantošanas privātajām vajadzībām – salīdzinājumā ar parastu patērētāju, kurš maksā PVN, kas uzkrājies iepriekšējos tirdzniecības posmos<sup>6</sup>. Proti, atšķirībā no nodokļa maksātāja patērētājs negūst labumu no iespējas izvērst (ar priekšnodokli aplikto) darījumu ķēdi, lai nodokļu slogu pārnestu tālāk uz citām personām<sup>7</sup>.

27. Īsumā – ar PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir paredzēts nodrošināt, ka PVN piemērošanas vajadzībām nodokļa maksātājs ar saimniecisko darbību nesaistītos apstākļos tiek atzīts par galapatērētāju.

28. Šajā ziņā, manuprāt, PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts vispirms ir interpretējams tādējādi, ka jebkura pakalpojumu sniegšana bez maksas ir kvalificējama kā pakalpojumu sniegšana nodokļa maksātāja vai tā darbinieku *privātajām vajadzībām*. Līdz ar to šie darījumi ir pielīdzināmi citādi (ar saimniecisko darbību nesaistītai) pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, un līdz ar to nodokļa maksātājam ir jāaprēķina par tiem maksājama nodoklis.

29. Tātad, ja pakalpojumi tiek sniegti bez maksas, nodokļa maksātājs automātiski ir uzskatāms par galapatērētāju. Tomēr, otrkārt, PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka pakalpojumu sniegšanu bez maksas tomēr var uzskatīt par tādu, kas *nav* veikta privātajām vajadzībām (un līdz ar to par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību), ja šī pakalpojumu sniegšana ir tikusi izmantota nodokļa maksātāja *saimnieciskās darbības* vajadzībām<sup>8</sup>.

30. Tomēr rodas jautājums, kā tas tiek noteikts.

31. Pieteicēja uzskata, ka ir jāņem vērā nodokļa maksātāja subjektīvais nodoms, kas ir bijis pamatā preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai bez maksas. Tātad, ja nodokļa maksātājs ir sniedzis pakalpojumu bez maksas ar *mērķi* atbalstīt savu saimniecisko darbību, šāda pakalpojuma sniegšana esot jākvalificē kā tāda, kas veikta saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Pieteicēja uzskata, ka tādēļ ir uzskatāms, ka nodokļa maksātāja komercdarbības politika, kurā paredzēts netieši palielināt darbinieku darba ražīgumu, veicinot darbinieku apmierinātību un iesaisti, ietilpst jēdzienā “saimnieciskās darbības vajadzības”.

32. Kā izskaidrots šo secinājumu 28. punktā, PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir balstīts uz pieņēmumu, ka *jebkāda* pakalpojumu sniegšana savam personālam, ko nodokļa maksātājs veic bez maksas, ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu ar saimniecisko darbību nesaistītām vajadzībām. Tādēļ šajā vērtēšanas posmā netiek novērtēts attiecīgais aplūkojamais darījums. Līdz ar to, lai, balstoties uz šo pieņēmumu, konkrētu darījumu kvalificētu saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu, nav nozīmīgi, vai nodokļa maksātāja subjektīvais nolūks bija sniegt pakalpojumus saimnieciskās darbības vajadzībām vai privātajām vajadzībām. Ja pakalpojumi ir sniegti bez maksas, PVN direktīvas izpratnē tie tika sniegti privātajām vajadzībām.

<sup>6</sup> Skat. citastarp spriedumus, 2001. gada 8. marts, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 27. punkts), 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 41. punkts), un 2015. gada 9. jūlijs, *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 21. punkts).

<sup>7</sup> Skat., piemēram, spriedumu, 1989. gada 27. jūnijs, *Kühne* (50/88, EU:C:1989:262, 12. punkts). Skat. arī PVN direktīvas 30. apsvērumu. Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 25. punkts), 2005. gada 20. janvāris, *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).

<sup>8</sup> Skat. PVN direktīvas 26. panta 1. punkta pirmo daļu.

33. Darījuma konkrētās iezīmes svarīgākas kļūst vienīgi tad, ja nodokļa maksātājs vēlas pierādīt, ka konkrēts darījums, kas ietilpst PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas jomā, faktiski netika veikts privātajām vajadzībām, bet gan saimnieciskās darbības vajadzībām. Divas galvenās lietas par šīs normas interpretāciju, proti, *Fillibeck*<sup>9</sup> un *Danfoss* un *AstraZeneca*<sup>10</sup>, liecina par to, ka Tiesa identificē saimnieciskās darbības vajadzības, noskaidrojot, vai sniegtie pakalpojumi (kas minētajās lietās bija attiecīgi bezmaksas transports un bezmaksas pusdienas) bija “nepieciešami”, ņemot vērā šā konkrētā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzības<sup>11</sup>.

34. Uzsvāru uz vārdu “nepieciešams” nenoliedzami var interpretēt tādējādi, ka ar to ir ieviests subjektivitātes elements. To būtībā apgalvo pieteicēja, un tas izrietētu no šā termina parastās interpretācijas. Tomēr, manuprāt, līdzās tā valodnieciskajai nozīmei ir jāaplūko arī pieteicējas ierosinātā pieeja plašākā kontekstā.

35. Proti, ja par kritēriju tiktu pieņemti nodokļa maksātāja ierosinātie apgalvotie saimnieciskās darbības plāni, attiecīgajam nodokļa maksātājam pašam būtu jāizlemj, kad konkrēts darījums tiek veikts saimnieciskās darbības vajadzībām un līdz ar to nav apliekams ar nodokli. Līdz ar to tiesas tiktu nostādītas neērtā situācijā, kad tām praksē nāktos atkārtoti novērtēt šo komercdarbības lēmumu faktisko nepieciešamību. Turklāt, ja jēdziens “nepieciešamība” tiktu interpretēts no PVN maksātāja subjektīvā skatpunkta, izveidotos nelōģiska situācija, kurā divi nodokļa maksātāji, kas identiskas darbības gaitā sniedz identiskus ar nodokli apliekamus pakalpojumus, varētu nonākt pie atšķirīgiem secinājumiem par kāda pakalpojuma “nepieciešamību”. Tas pavērtu iespēju no PVN direktīvas tvēruma izslēgt darījumu, kas citādi būtu apliekams ar nodokli. Ir skaidrs, ka šāds iznākums nav saderīgs ar šīs tiesību normas šauru interpretāciju, ko sniegusi Tiesa<sup>12</sup>.

36. Līdz ar to pieeja darījuma “nepieciešamības” interpretācijai spriedumos *Fillibeck*<sup>13</sup> un *Danfoss* un *AstraZeneca*<sup>14</sup> ir izprotama tādējādi, ka ir jāņem vērā divi objektīvi apstākļi, proti, pirmkārt, saikne starp pakalpojumu, kas sniegts bez maksas, un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību un, otrkārt, iespēja pārbaudīt šā pakalpojuma izmantošanu, lai pārlicinātos, ka tas tiešām tiek izmantots saistībā ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību vai tās sekmēšanas nolūkā.

37. Pirmais minētais apstākļis nodrošina, ka aplūkojamais pakalpojums tiek sniegts nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām<sup>15</sup>. Tomēr, kā pieteicēja norādīja gan savos apsvērumos, gan tiesas sēdē, šo prasību nevar interpretēt tik šauri, ka tas liktu noprast, ka šī persona bez šā pakalpojuma nevarētu īstenot saimniecisko darbību.

38. Neatkarīgi no tā ar šo nepieciešamības nosacījumu nav iespējams kvalificēt pakalpojumu, kas parasti un vispārēji 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

<sup>9</sup> Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C-258/95, EU:C:1997:491).

<sup>10</sup> Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C-371/07, EU:C:2008:711).

<sup>11</sup> Šajā nozīmē 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).

<sup>12</sup> Šajā nozīmē 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).

<sup>13</sup> Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C-258/95, EU:C:1997:491).

<sup>14</sup> Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C-371/07, EU:C:2008:711).

<sup>15</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumus, 1991. gada 11. jūlijs, *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. aprīlis, *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. arī ģenerāladvokāta P. Mengoci [P. Mengozzi] secinājumus lietās *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).

1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tādēļ šo pakalpojumu nevar piedāvāt bez maksas un neaplikt ar PVN. Lietā *Fillibeck*<sup>16</sup> Tiesa atzina, ka transporta pakalpojums tika sniegts bez maksas saimnieciskās darbības vajadzībām, un šo pakalpojumu saistīja ar “būvniecības uzņēmumu īpatnībām”<sup>17</sup>. Tādēļ šajos konkrētajos apstākļos tas esot bijis “nepieciešams”, lai gan pāravadāšanu uz darbu un atpakaļ Tiesa neuzskatīja par nepieciešamu šā vārda tradicionālajā nozīmē.

39. Lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*<sup>18</sup> šādi nozarei specifiski kvalificēšanas kritēriji netika konstatēti. Tomēr Tiesa norādīja, ka “specifiskajam saimnieciskās darbības organizēšanas veidam” ir jāliecina par to, ka attiecīgie bezmaksas pakalpojumi netika sniegti vajadzībām, kas nav saimnieciskās darbības vajadzības<sup>19</sup>. Līdz ar to bezmaksas pusdienas tomēr tika uzskatītas par pakalpojumu, kas sniegts saimnieciskās darbības vajadzībām, jo tas bija cieši saistīts ar konkrēto nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības organizēšanu (proti, bezmaksas pusdienas tika piedāvātas tikai konkrētās darījumu sanāksmēs)<sup>20</sup>.

40. Tāpat, lai gan nevar noliegt, ka augstāka efektivitāte darbinieku apmierinātības pieauguma rezultātā ir saistīta ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, šī saikne ir *vispārīga* un līdz ar to nepietiekami konkrēta un nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības īpatnībām raksturīga, un tāpat kā darbinieku pāravadāšana un maltiņu nodrošināšana darbiniekiem tā ietilpst jebkura uzņēmuma vispārējās interesēs. Tādēļ bezmaksas dāvanas, kas motivē darbiniekus, neatšķiras no bezmaksas pusdienām vai bezmaksas transporta. Šie pakalpojumi vienkārši neietilpst jēdzienā “saimnieciskās darbības vajadzības”, ko ietver PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, ja vien nav iespējams konstatēt, ka nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības organizēšanas īpatnību vai citu īpašu apstākļu dēļ pakalpojumu sniegšana bez maksas ir “nepieciešama”, un līdz ar to šie pakalpojumi vairs nav uzskatāmi par sniegtiem privātajām vajadzībām, bet gan par tādiem, kas ietilpst jēdzienā “saimnieciskās darbības vajadzības”.

41. Otrais apstākļis – proti, pārbaude – nodrošina, ka aplūkojamais pakalpojums visā tā sniegšanas laikā turpina būt saistīts ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Šādas pārbaudes esamība tiek novērtēta objektīvi. Līdz ar to ir jāpierāda, ka nodokļa maksātājs vienmēr *vienpersonīgi* ir noteicis pakalpojuma paredzēto galalietojumu<sup>21</sup>. Proti, spriedumā *Fillibeck*<sup>22</sup> pārbaudi ieviesa būvniecības sabiedrība, kas nosaka transporta maršrutus un laikus, ko tās darbinieki nevarēja izvēlēties<sup>23</sup>. Līdzīgi arī spriedumā *Danfoss* un *AstraZeneca*<sup>24</sup> attiecīgie darba devēji noteica laiku, vietu un gadījumus, kuros darījumu sanāksmju ietvaros to darbiniekiem tiek nodrošinātas bezmaksas pusdienas<sup>25</sup>.

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 ērti un izdevīgi bez maksas doties uz tālu, grūti sasniedzamu darba vietu un atpakaļ, kā arī saņemt sviestmaizes garu vai svarīgu darba sanāksmju laikā. Tomēr tas vien, ka darbinieks gūst labumu no pakalpojuma, ko darba devējs viņam sniedz

<sup>16</sup> Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C-258/95, EU:C:1997:491).

<sup>17</sup> Turpat, 32. punkts.

<sup>18</sup> Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C-371/07, EU:C:2008:711).

<sup>19</sup> Turpat, 63. punkts.

<sup>20</sup> Turpat, 59. un 60. punkts.

<sup>21</sup> Pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 17. jūlijs, *BCR Leasing IFN* (C-438/13, EU:C:2014:2093, 26. punkts).

<sup>22</sup> Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C-258/95, EU:C:1997:491).

<sup>23</sup> Turpat, 22. punkts, un ģenerālvokāta F. Ležē [*F. Léger*] secinājumi lietā *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:19, 44. punkts).

<sup>24</sup> Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C-371/07, EU:C:2008:711).

<sup>25</sup> Turpat, 53. un 60. punkts.

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” vajadzībām<sup>26</sup>. 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<sup>27</sup>.

43. Balstoties uz to, pievērsīšos valsts tiesas uzdotajiem jautājumiem.

## 2. Tiesai uzdotie jautājumi

44. Iesniedzējtiesa uzdod trīs jautājumus. Ar pirmo jautājumu minētā tiesa būtībā jautā, vai aplūkojamie vaučeri tika izsniegti pieteicējas saimnieciskās darbības vajadzībām vai privātajām vajadzībām 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 vajadzībām (otrais jautājums), un vai varētu būt nozīmīgi tas, ka vaučeri ir paredzēti darbinieku personīgai lietošanai un var tikt izmantoti viņu privātajām vajadzībām (trešais jautājums).

45. Visus trīs jautājumus izskatīšu kopā.

46. Ņemot vērā 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 privātajām vajadzībām, uzreiz ir secināms, ka pakalpojums, ko pieteicēja sniegusi, piešķirot saviem darbiniekiem vaučerus, kuri izmantojami mazumtirdzniecības veikalos, ietilpst šīs normas piemērošanas jomā. Atbildot uz iesniedzējtiesas uzdoto otro jautājumu, ir jānorāda, ka nodokļa maksātāja subjektīvā izpratne (vai nodoms) par to, ka šie vaučeri tiek izsniegti saimnieciskās darbības vajadzībām, šo konstatējumu neietekmē.

47. Tomēr, ja būtu iespējams pierādīt, ka aplūkojamie pakalpojumi bija “nepieciešami” pieteicējas saimnieciskajai darbībai, tas nozīmētu, ka tie tika sniegti saimnieciskās darbības vajadzībām, lai gan šie pakalpojumi tika piedāvāti bez maksas. Līdz ar to uz iesniedzējtiesas 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. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu 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, šķiet, nebija neviena to lietošanas ierobežojuma, izņemot to, ka *Globoforce* tīmekļvietnē ir jāizvēlas kāds no mazumtirgotājiem, kas piedalās programmā. Konkrētāk, kā tiesas sēdē apliecināja pieteicēja, darbinieks šos vaučerus varēja izmantot pilnīgi pēc saviem ieskatiem un savām personiskajām

<sup>26</sup> 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).

<sup>27</sup> Pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 34. punkts un tajā minētā judikatūra). Par iesmesliem, kas ir pamatā šim atbrīvojumam attiecībā uz papildu pakalpojumiem, skat. spriedumu, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30. punkts).



vajadzībām. Vienīgais jautājums, kas tika uzdots, veicot pārbaudi saistībā ar apbalvojumu programmu, bija par to, vai un, ja tā, tad kādā apmērā darbinieks tiks apbalvots par viņa papildu centieniem darbā.

49. Ja arī šie elementi tiktu konstatēti, tad tomēr trūktu norāžu par pietiekamu saikni ar pieteicējas saimniecisko darbību vai par to, ka vaučeru izmantošana tiek pārbaudīta. Citiem vārdiem, ja tiktu izmantots kritērijs, ko tiesa izvirzījusi lietās *Fillibeck*<sup>28</sup> un *Danfoss* un *AstraZeneca*<sup>29</sup>, aplūkojamo vaučeru nodošana nebūtu uzskatāma par “nepieciešamu” pieteicējas saimnieciskās darbības vajadzībām. Tātad aplūkojamais darījums ietilptu PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktā ietvertā standartnoteikuma tvērumā – kā pakalpojumu sniegšana par atlīdzību.

## **B. Vaučeri un ar nodokli apliekami darījumi**

50. Ja šī lieta būtu saistīta ar mikroviļņu krāšņu<sup>30</sup> vai citu vienkāršu preču vai pakalpojumu dāvināšanu, šiem secinājumiem varētu pielikt punktu. Taču, ņemot vērā vaučeru sarežģīto būtību, iepriekš izklāstītais secinājums rada vielu pārdomām.

51. Proti, ja aplūkojamais darījums tik tiešām ietilptu PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta tvērumā, pieteicējai būtu jāsedz PVN par šo vaučeru vērtību, it kā tā būtu šo vaučeru galapatērētāja. Tomēr tad, ja darbinieki pēc tam šos vaučerus apmaina pret mazumtirgotāju, kuri piedalās programmā, piedāvātajām precēm vai pakalpojumiem, arī viņiem būtu jāmaksā PVN par *to pašu* vērtību. Citiem vārdiem, PVN par vienu un to pašu vaučeru vērtību tiktu iekasēts divreiz<sup>31</sup>.

52. Šo situāciju var salīdzināt ar fiktīvu situāciju, kurā nodokļa maksātājs saviem darbiniekiem dāvina mikroviļņu krāsni. Šādā gadījumā dubulta nodokļu uzlikšana nenotiktu. PVN būtu iekasējams tikai par dāvinājuma darījumu.

53. Ir acīmredzams, ka iznākums, kas izraisa nodokļu dubulto uzlikšanu, neatbilst nodokļu neitralitātes principam<sup>32</sup> (un var piebilst, ka tas neatbilst arī taisnīguma pamatprincipiem).

54. Tomēr trūkst pārliecības par to, ka šis iznākums ir ar PVN direktīvu izveidotās sistēmas, kas piemērojama dažu veidu vaučeriem, automātiski radies blakusiznākums.

55. Spriežot pēc lietas dalībnieku apsvērumiem un diskusijas tiesas sēdes laikā, šķietamā aicinājuma aplikēt ar nodokli visus ar vaučeri saistītos darījumus cēlonis, šķiet, ir kļūda, kas pieļauta sprieduma *Astra Zeneca UK*<sup>33</sup> interpretācijā. Proti, vaučera nodošanu kvalificēdama par “pakalpojuma sniegšanu” atsevišķi no tiesībām, kuras tas piešķir, Tiesa, kā tiek apgalvots, tādējādi šādu vaučera nodošanu esot atzinusi par atsevišķu ar nodokli apliekamu darījumu.

<sup>28</sup> Spriedums, 1997. gada 16. oktobris (C-258/95, EU:C:1997:491).

<sup>29</sup> Spriedums, 2008. gada 11. decembris (C-371/07, EU:C:2008:711).

<sup>30</sup> Tiesas sēdē Komisija, lai vienkāršotu diskusiju par PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanu un tādējādi atgādīnātu par nodokļa maksātāja vispārīgo pienākumu aprēķināt maksājamo nodokli par ikvienu dāvinājuma darījumu, minēja piemēru par iespēju bez maksas izmantot mikroviļņu krāsni.

<sup>31</sup> Protams, tā tas būtu vienīgi tad, ja PVN par vaučeru nebūtu iekļauts tā cenā un būtu aprēķināts jau tā izsniegšanas brīdī. Tomēr tas ir iespējams vienīgi tad, ja šajā brīdī jau ir zināms precīzs PVN apmērs.

<sup>32</sup> Pēc analogijas 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).

<sup>33</sup> Spriedums, 2010. gada 29. jūlijs (C-40/09, EU:C:2010:450).

56. Es tam nepiekritu.

57. Spriedumā *Astra Zeneca UK*<sup>34</sup> darba devējs piedāvāja saviem darbiniekiem iespēju saņemt mazumtirdzniecības vaučerus apmaiņā pret to, ka šie darbinieki atteiktos no daļas sava atalgojuma naudā<sup>35</sup>. Šajā kontekstā Tiesa nosprieda, ka PVN piemērošanas vajadzībām šo vaučeru nodošana ir uzskatāma par “pakalpojumu sniegšanu” PVN direktīvas 24. panta 1. punkta izpratnē<sup>36</sup>. Šis secinājums ir pilnīgi pamatots: PVN direktīvas 14. panta 1. punktā preču piegāde ir definēta kā “tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”, savukārt PVN direktīvas 24. panta 1. punktā ir ietverta rezerves definīcija, saskaņā ar kuru jebkurš darījums, kas nav “preču piegāde”, *noteikti* ir uzskatāms par “pakalpojumu sniegšanu”.

58. Tomēr būtu tuvredzīgi tikai no šā formulējuma vien secināt, ka vaučeru nodošana automātiski kļūst par atsevišķu nodokļa iekasējamības gadījumu. Ar šādu secinājumu ne vien tiktu ignorēti PVN direktīvas 62. panta pamatā esošie nosacījumi, bet arī netiktu ņemta vērā saimnieciskā un komerciālā realitāte, apvienojot divus pilnīgi atšķirīgus darījumus, proti, vaučera nodošanu, no vienas puses, un no tā izrietošās tiesības, no otras puses<sup>37</sup>.

59. Proti, tā kā ar PVN apliek preču *piegādi* vai pakalpojumu *sniegšanu*, nevis maksājumus, kas veikti kā atlīdzība par šādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu<sup>38</sup>, ne visi darījumi par atlīdzību, it īpaši ne tādi, kas saistīti ar (turpmākām vai nekonkretizējamām) tiesībām, rada nodokļa iekasējamības gadījumu<sup>39</sup>. Vienkāršāk sakot, ja nenotiek pilnīga šo preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, nodokļa iekasējamības gadījums nevar iestāties<sup>40</sup>.

60. Tādēļ, manuprāt, ir jānošķir, no vienas puses, tiesību “kā tādu” 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 viņu/to uzskatīt par pakalpojuma patērētāju<sup>41</sup>. Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas brīdī, kad tiek nodotas tiesības “kā tādas” un PVN ir aprēķināms pilnā apmērā<sup>42</sup>. Proti, saņēmējam tiek piešķirtas tiesības izmantot vaučeru līdzīgi kā gadījumā, ja šai personai tiktu nodotas tiesības izmantot intelektuālā īpašuma tiesības vai sporta kluba abonements.

62. Pēdējā 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 pilsētkartītes. Šādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ar PVN var aplikt vienīgi tad, ja konkrētā darījuma brīdī

<sup>34</sup> Turpat.

<sup>35</sup> Turpat, 24. punkts.

<sup>36</sup> Turpat, 26. punkts.

<sup>37</sup> 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).

<sup>38</sup> Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>39</sup> Turpat, 50. punkts, un spriedums, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 31. un 32. punkts).

<sup>40</sup> Pēc analogijas 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).

<sup>41</sup> Spriedums, 1996. gada 29. februāris, *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, 22. punkts). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2018. gada 5. jūlijs, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 45. punkts).

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

jau ir pieejama visa nozīmīgā informācija par šo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu<sup>43</sup>. Tas ir tādēļ, ka vienīgi šādos apstākļos darījuma puses ir paudušas nodomu, ka visām ar preču piegādi vai pakalpojuma sniegšanu saistītajām finansiālajām sekām ir jārodas iepriekš<sup>44</sup>. 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)<sup>45</sup>. Šādās situācijās nodokļa iekasējamības gadījums darījumu ķēdē vienkārši pārvirzās par “vienu līmeni zemāk” – uz brīdi, kad tiek nodotas tiesības uz minēto preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu vai kad kļūst pieejama visa informācija saistībā ar šo turpmāko preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un ir izkristalizējušās šīs preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas finansiālās sekas<sup>46</sup>.

63. Šī atšķirība izpaužas vaučeru izmantošanā, proti, šādi.

64. Vaučera nodošana, kas izpaužas kā tiesību uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu “kā tādu” nodošana, kļūst par pabeigtu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un līdz ar to par atsevišķu nodokļa iekasējamības gadījumu, jo notiek labuma nodošana, kā rezultātā šo tiesību saņēmējs kļūst par (iespējams, tūlītēju) patērētāju. Līdzīgi arī vaučera nodošana, kas izpaužas kā “tiesību uz turpmāku preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu” nodošana, kas ir pietiekami identificēta vai identificējama, arī kļūst par pabeigtu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un līdz ar to tas pats par sevi ir nodokļa iekasējamības 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 tādu” nodošanai)<sup>47</sup>. Abos gadījumos PVN kļūtu iekasējams par aplūkojamo darījumu (un faktiski par ikvienu darījumu, kas saistīts ar šā 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 atsevišķu nodokļa iekasējamības gadījumu. Šādā gadījumā šajā brīdī nav iekasējams nekāds PVN maksājums. Proti, kā norādīts šo secinājumu 64. punktā, gadījums, kas ir pamatā PVN samaksai, iestājas vienīgi tad, ja ir izpildīti kritēriji, pēc kuriem pilnīgi tiek identificētas no tā izrietošās tiesības. Tas parasti notiek brīdī, kad patērētājs vaučeru nodod kā atlīdzību par vēlamās preces vai pakalpojuma saņemšanu.

66. Šāds secinājums ir pamatojams ar Padomes Direktīvā 2016/1065 izklāstītajiem noteikumiem<sup>48</sup>. Šajā direktīvā ir atzīts, ka pašreiz spēkā esošajā tiesiskajā regulējumā nav pietiekami skaidri vai aptveroši precizēts PVN režīms, kas piemērojams vaučeriem, tādēļ ar to bija paredzēts ieviest vienkāršotus un saskaņotus speciālos noteikumus par vaučeriem

<sup>43</sup> Spriedumi, 2006. gada 21. februāris, *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).

<sup>44</sup> Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 47. punkts).

<sup>45</sup> Turpat, 50. punkts.

<sup>46</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 32. punkts), tādējādi nodrošinot, un to tiesas sēdē apšaubīja Komisija, ka “kāds” samaksā PVN.

<sup>47</sup> Skat. it īpaši spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey Balgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, 40. punkts).

<sup>48</sup> Padomes Direktīva (ES) 2016/1065 (2016. gada 27. jūnijs), ar ko attiecībā uz vaučeriem piemērojamo režīmu groza Direktīvu 2006/112/EK (OV 2016, L 177, 9. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2016/1065”).

piemērojamo PVN režīmu<sup>49</sup>. Šī direktīva pēc *ratione temporis* principa gan nav piemērojama attiecībā uz izskatāmās lietas faktiem<sup>50</sup>, tomēr tā ietver vispārīgas vadlīnijas par to vaučeriem piemērojamā PVN režīma turpmāku saderību ar PVN direktīvas vispārīgajiem principiem<sup>51</sup>.

67. Direktīvā 2016/1065 vaučeru “kā tādu” nodošana un tādu vaučeru nodošana, kas paredz identificējamās “tiesības uz turpmāku preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu”, ir apvienotas vienā kategorijā “viena mērķa vaučers”<sup>52</sup>. Turpretim vaučers, kas paredz neidentificējamās “tiesības uz turpmāku preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu”, ir iekļauts kategorijā “vairāku mērķu vaučeru”<sup>53</sup>. Attiecībā uz pirmo vaučera veidu šīs direktīvas 30.b pantā ir paskaidrots, ka tādēļ *jebkura [vaučera] nodošana* ir uzskatāma par atsevišķu to preču piegādi vai to pakalpojumu sniegšanu, uz kuriem vaučers attiecas, un līdz ar to par atsevišķu nodokļa iekasējamības gadījumu<sup>54</sup>. Par pēdējo minēto vaučera veidu PVN tiek iekasēts tikai attiecīgo preču faktiskās nodošanas vai pakalpojumu faktiskās sniegšanas brīdī. PVN nav iekasējams par iepriekšējiem darījumiem, tostarp par nodokļa maksātāja veiktu nodošanu saņēmējam<sup>55</sup>.

68. Šo iemeslu dēļ rodas šaubas, vai šajā lietā aplūkojamā vaučeru nodošana *faktiski* ir uzskatāma par atsevišķu nodokļa iekasējamības gadījumu PVN direktīvas 62. panta izpratnē.

69. Protams, vienīgi iesniedzējtiesas rīcībā ir pietiekama faktiskā informācija, kas dod iespēju pārliecinoši konstatēt, kā vaučeri vispār tika izsniegti (proti, ar vai bez PVN), kādas tiesības ar tiem tika nodotas un kad (un vai vispār) PVN tika samaksāts.

70. Jāpiebilst, ka no lietas materiālos ietvertās ierobežotās informācijas izriet, ka aplūkojamais darījums, šķiet, ir saistīts ar speciāliem priekšapmaksas vaučeriem ar noteiktu nominālvērtību, kuri paredzēti izmantošanai pie trešām personām, kas darbojas mazumtirdzniecībā. Tas nozīmētu, ka PVN jau bija iekļauts šajos vaučeros (proti, to nominālvērtībā) un līdz ar to galapatērētājam nodoklis būtu bijis jāmaksā brīdī, kad vaučers tika iesniegts kādam konkrētam mazumtirgotājam (savukārt šim mazumtirgotājam būtu jāaprēķina maksājama nodoklis).

71. Trūkst arī pietiekamas informācijas par šajā lietā aplūkojamo vaučeru būtību. Proti, par to, vai šos vaučerus var izmantot nepārprotami identificētām vai identificējamām lietām vai arī jebkurai mazumtirgotāja, kas piedalās programmā, piedāvātai precei vai pakalpojumam. Tomēr tiesas sēdes laikā pieteicēja apliecināja, ka vaučeru nodošanas brīdī vēl nav zināms, kāda veida precēm vai pakalpojumiem šie vaučeri var tikt izmantoti (un līdz ar to arī par PVN, kas maksājams par šīm precēm vai pakalpojumiem). Proti, pieteicēja paskaidroja, ka izmaiņas, kas ieviestas ar Direktīvu 2016/1065, nozīmē, ka aplūkojamie vaučeri tiktu pielīdzināti “vairāku mērķu” vaučeriem. Ja iesniedzējtiesa to apstiprinātu, tad tiešām šķistu, ka saskaņā ar šo secinājumu 62. punktā atgādināto judikatūru tas, ka pieteicēja šos vaučerus izsniedz saviem darbiniekiem, būtu uzskatāms tikai par “tiesību uz turpmāku (vēl identificējamu) preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu” nodošanu.

<sup>49</sup> Turpat, direktīvas 1., 2. un 13. apsvērumi.

<sup>50</sup> Turpat, direktīvas 2. pants un 15. apsvērumi.

<sup>51</sup> Turpat, direktīvas 2. apsvērumi. Šajā ziņā Direktīva 2016/1065 faktiski nerada jaunus noteikumus par PVN piemērošanu vaučeriem, bet tikai precizē, kādas tiesību normas ir bijušas spēkā. Šajā ziņā 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, Amsterdama, 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.). sēj., 2017, 156. lpp.

<sup>52</sup> Turpat, Direktīvas 2016/1065 30.a panta 2. punkts.

<sup>53</sup> Turpat, 30.a panta 3. punkts.

<sup>54</sup> Turpat, 30.b panta 1. punkts.

<sup>55</sup> Turpat, 30.b panta 2. punkts.

72. Šādā gadījumā PVN piemērošanas vajadzībām aplūkojamais darījums paliktu nepabeigts brīdī, kad notiek pieteicējas veikta nodošana tās darbiniekiem, un līdz ar to tas būtu tikai pagaidu darījums pirms attiecīgo turpmāk piegādāto preču un/vai sniegto pakalpojumu faktiskā (vēlākā) patēriņa<sup>56</sup>. Tātad vaučeru nodošana no pieteicējas tās darbiniekiem nebūtu uzskatāma par nodokļa iekasējamības gadījumu PVN direktīvas 62. panta izpratnē<sup>57</sup>.

73. Tādējādi PVN par abiem darījumiem saistībā ar šo vaučeru lietojumu tiktu iekasēts tikai vienreiz<sup>58</sup>, tiktu ievērots nodokļu neitralitātes princips, kā arī tiktu ņemta vērā darījuma saimnieciskā realitāte. Rodas jautājums, vai šāds secinājums nebūtu vēlamāks 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 vaučeru nodod saviem darbiniekiem, šāda nodošana nav uzskatāma par darījumu, kas aplikams ar nodokli Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 tādas darbiniekiem paredzētas atzinības programmas ietvaros kā šajā lietā aplūkojamā bez maksas nodod saviem darbiniekiem vaučerus, turklāt šis nodokļa maksātājs neprasa sniegt pierādījumus par saikni ar savu saimniecisko darbību un nepārbauda šo vaučeru izlietojumu, šāds darījums ir uzskatāms par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu "lietošanai [nodokļa maksātāja] savām vai sava personāla privātajām 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 vaučeru nodošanu veic ar saimniecisko darbību saistītā nolūkā.

<sup>56</sup> Pēc analogijas skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 25.–30. punkts).

<sup>57</sup> Kā paskaidrots šo secinājumu 70. punktā, tādējādi nodokļa iekasējamības gadījums rastos tikai vēlāk, kad darbinieks vēlētos šo vaučeru kreditēt kādam mazumtirgotājam, kas piedalās šajā programmā.

<sup>58</sup> Lai gan pieteicējai, protams, bija jāmaksā PVN, importējot vaučerus no valstīm ārpus Eiropas Savienības. Kā liecina iesniedzējtiesas lūgums, tas notika, piemērojot apgrieztās maksāšanas metodi. Detalizētāk par to skat. šo secinājumu 13. punktā.