

Lieta C-412/03

Hotel Scandic Gåsabäck AB

pret

Riksskatteverket

(Regeringsrätten lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN Direktīvā – 2. pants, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts – Pusdienu sniegšana kēdas sabiedrības virtuvē par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu – Nodokļa bēze

enerģadvokāta Damaso Ruiza Harabo Kolomera [*Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumi, sniegti 2004. gada 23. novembrī

Tiesas spriedums (pirmā palāta) 2005. gada 20. janvārī

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Darbības, par kurām jāmaksā nodoklis – Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Jēdziens – Darbības, par kurām samaksāta par preces vai pakalpojuma pašizmaksu mazāka atlīdzība – Iekaušana – Valsts tiesiskais regulējums, kurā šādas darbības uzskatītas par preces vai pakalpojuma pašpatēriņu – Nepieņemamība

(Padomes Direktīvā 77/388, 2. pants, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts)

No vienas puses, 2. pants un, no otras puses, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, no kuriem pēdējie minētie panti, lai atvieglotu pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanu, dažas darbības, par kurām nodokļu maksātājs nesaņem faktiski atlīdzību, pielīdzina preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko veic par atlīdzību, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret valsts tiesisko regulējumu, kas par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu pašpatēriņam pēdējo normu izpratnē uzskata darbības, par kurām tiek samaksāta faktiskā atlīdzība, pat ja šī atlīdzība ir mazāka par piegādēto preču vai sniegto pakalpojumu pašizmaksu.

Faktam, ka ekonomiska rakstura darbību veic par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, nav nozīmes, kvalificējot šo darbību kā "darbību par atlīdzību" 2. panta izpratnē, ar šo minēto jēdzienu paredzot tikai tiešas saiknes pastveidēšanu starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un nodokļu maksātāja faktiskas atlīdzības saņemšanu. Tādēļ gadījumos, kad darbība tika veikta par atlīdzību, nav iemesla attiecināt uz to 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punkta b) apakšpunktu, jo šie noteikumi attiecas tikai uz bezmaksas darbībām.

(sal. ar 22.–24., 30. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2005. gada 20. janvārī (*)

Sestā PVN Direktīva – 2. pants, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts – Pusdienu sniegšana kādas sabiedrības virtuvē par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu – Nodokļa bāze

Lieta C-412/03

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Regeringsrätten* (Zviedrija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2003. gada 29. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 3. oktobrī, tiesvedībā

Hotel Scandic Gåsabäck AB

pret

Riksskatteverket.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānss [*P. Jann*], tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un M. Ilešis [*M. Ilešis*],

ģenerālvokāts D. RuissāHarabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*],

sekretāre K. Štranca [*K. Sztanc*], administratore,

ģemotvārī rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 21. oktobrī,

ģemotvārī apsvērumus, ko sniedza:

- Zviedrijas valdības vārī – A. Kruse [*A. Kruse*] un K. Vistrandss [*K. Wistrand*], pārstāvji,
- Dānijas valdības vārī – J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis,
- Grieķijas valdības vārī – M. Apess [*M. Apessos*], V. Peleku [*V. Pelekou*] un I. Puli [*I. Pouli*], pārstāvji,
- Somijas valdības vārī – A. GimarešaPurokoski [*A. Guimaraes-Purokoski*], pārstāve,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārī – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un L. Strēma [*L. Ström*], pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 23. novembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 2. panta, 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta interpretāciju Padomes Sestajā 1977. gada 17. maija direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā –

“Sest? direkt?va”)

2 Šo l?gumu iesniedza saist?b? ar pr?vu starp *Hotel Scandic Gåsabäck AB* (turpm?k tekst? – “*Scandic*”) un *Riksskatteverket* (nodok?u iest?de) par nodok?a b?zes noteikšanu pusdien?m, ko š? sabiedr?ba sniedz savam person?lam.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu “par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”, j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis (turpm?k tekst? – “PVN”).

4 Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts nosaka, ka saska?? ar visp?r?go normu nodok?u par pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu b?zi veido “visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja, klienta vai treš?s personas par š?d?m pieg?d?m, ieskaitot subs?dijas, kas tieši saist?tas ar š?du pieg?žu cen?m”.

5 Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkts nosaka:

“Ja nodok?a maks?t?js sav?m vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m lieto preces, kas veido t? uz??m?jdarb?b? ieguld?to l?dzek?u da?u, vai ar? š?s preces nodod bez maksas, vai, plaš?k? noz?m?, ja t?s izmanto citiem m?r?iem, nek? savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, tad t?d? gad?jum?, ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis attiec?gaj?m prec?m vai to sast?vda??m bijis piln?gi vai da??ji atskait?ms, š?du lietojumu uzl?ko par pieg?d?m par atl?dz?bu. Savuk?rt š?di neuzl?ko to, ka š?s preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas v?rt?bas d?vanas nodok?a maks?t?ja uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m.”

6 Preces lietošanas gad?jum?, k?ds noteikts min?t? 5. panta 6. punkt?, Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkts satur ?pašu normu attiec?b? uz nodok?u b?zes noteikšanu š?d? redakcij?:

“Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

[..]

b) pieg?d?m, kas min?tas 5. panta 6. [...] punkt?, šo vai l?dz?gu pre?u pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to pieg?des br?d?;

[..].”

7 Attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts nosaka:

“Turpm?k min?to uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gad?jumu, kad nodok?a maks?t?js sav?m vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m lieto preces, kas veido uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savai uz??m?jdarb?bai, ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodok?a maks?t?js sav?m vai sava person?la priv?t?m vajadz?b?m, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savas uz??m?jdarb?bas

vajadz?b?m.

[..]"

8 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu summa, kurai uzliek nodokli, ir "pieg?d?m, kas min?tas 6. panta 2. punkt?, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodok?a maks?t?jam".

Valsts tiesiskais regul?jums

9 Saska?? ar *mervärdesskattelagen* (Zviedrijas likums par PVN) (SFS 1994, Nr. 200, turpm?k tekst? – "Zviedrijas likums") 2. noda?as 2. panta 2. punktu ar pre?u lietošanu j?saprot it ?paši fakts, ka nodok?u maks?t?js nodod precī trešajai personai bez maksas vai par atl?dz?bu, kas ir zem?ka par to, kas apr??in?ta saska?? ar š? likuma 7. noda?as 3. panta 2. punkta a) apakšpunktu un š?du cenas samazin?jumu nenosaka tirgus apst?k?i. Šaj? noteikum? min?t? v?rt?ba ir šo vai l?dz?gu pre?u pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to pieg?des br?d?.

10 Saska?? ar Zviedrijas likuma 2. noda?as 5. panta pirmo da?u ar "pakalpojuma sniegšanu sav?m vajadz?b?m" j?saprot jo ?paši fakts, ka nodok?u maks?t?js veic, liek veikt vai jebkur? cit? veid? pied?v? pakalpojumu š? paša nodok?u maks?t?ja vai t? person?la priv?t?m vajadz?b?m vai ar m?r?i, kas neattiecas un nodok?a maks?t?ja veikto darb?bu, ja šo pakalpojumu pied?v? bez maksas vai par atl?dz?bu, kas ir zem?ka par to, kas apr??in?ta saska?? ar š? paša likuma 7. noda?as 3. panta 2. punkta b) apakšpunktu, un ka š?du cenas samazin?jumu nenosaka tirgus apst?k?i. No š? p?d?j? noteikuma izriet, ka š? v?rt?ba veido pakalpojuma izmaksas t? "sniegšanas" br?d?.

11 Zviedrijas likuma 7. noda?as 2. panta pirm? da?a nosaka, ka t?d?j?di apliekam? nodok?u par pre?u un pakalpojumu pieg?di b?ze ir v?rt?ba, ko apr??ina saska?? ar š? likuma 7. noda?as 3. panta 2. punkta a) vai b) apakšpunktu.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

12 *Scandic* veic savu darb?bu Zviedrij? viesn?cu un restor?nu nozar?s. Tas pied?v? savam person?lam aptuveni 25 cilv?ku sast?v? pusdienas par cenu, ko nosaka š? uz??muma ?paši izveidota virtuve.

13 Person?la locek?i maks? par pusdien?m cenu, kas p?rsniedz *Scandic* nor?d?t?s izmaksas. Turpm?k tom?r ir iesp?jams, ka š? cena b?s maz?ka par izmaks?m. Lai noteiktu fisk?l?s sekas, pied?v?jot pusdienas savam person?lam, *Scandic* jaut?ja *Skatterättsnämnden* (?paša komisija, kas atbild par iepriekš?ja atzinuma sniegšanu nodok?u jaut?jumos), vai pusdienu sniegšana sava person?la locek?iem ir p?rtikas pieg?de (ko apliek ar nodokli 12 % apm?r?) vai pakalpojumu sniegšana (ko apliek ar nodokli 25 % apm?r?), un vai fakts, ka sabiedr?ba pied?v? pusdienas par cenu, kas ir maz?ka par pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas nor?d?taj?m izmaks?m, noved pie aplikšanas ar nodok?iem atbilstoši Zviedrijas likumam par pašpat?ri?u, vai ar? darbinieka samaks?t? pusdienu cena ir uzskat?ma par nodok?u b?zi.

14 *Skatterättsnämnden* 2002. gada 10. j?nija iepriekš?j? atzinum? uzskat?ja, ka *Scandic* pusdienu sniegšana sava person?la locek?iem j?uzskata par pakalpojumu sniegšanu, un tai par to j?maks? PVN, piem?rojot Zviedrijas likuma 2. noda?as 5. panta pirm?s da?as un 7. noda?as 3. panta 2. punkta b) apakšpunkta noteikumu, ja pusdienu cena ir zem?ka par *Scandic* nor?d?taj?m izmaks?m.

15 *Scandic* iesniedza s?dz?bu par min?to atzinumu *Regeringsrätten* (Augst?k? administrat?v? tiesa). Pras?t?js uzskata, pirmk?rt, ka pusdienu pied?v?šana sava person?la locek?iem uzskat?ma par pre?u pieg?di, nevis par pakalpojumu sniegšanu, un, otrk?rt, normas par pašpat?ri?u nevar piem?rot, jo person?ls maks? atl?dz?bu par šo pusdienu sniegšanu.

16 *Regeringsrätten* konstat?ja, ka saska?? ar Zviedrijas likumu pakalpojumu sniegšanas un pre?u pieg?des sav?m vajadz?b?m aplikšana ar nodok?iem notiek gan tad, kad to nodošana notiek bez maksas, gan tad, kad atl?dz?ba ir maz?ka par pre?u pirkuma cenu vai pašizmaksu, vai, k? tas ir šaj? gad?jum?, pakalpojumu sniegšanas izmaks?m. Pamata pr?v? rad?s jaut?jums, vai Sest?s direkt?vas 2. pants, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts iest?jas pret šiem valsts ties?bu aktiem.

17 Š?dos apst?k?os *Regeringsrätten* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Ja *Regeringsrätten* pr?v? pie?emtu l?mumu, atz?stot, ka sabiedr?bas veikt?s pieg?des ir pre?u pieg?des, vai Sest?s direkt?vas 2. pants un 5. panta 6. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka to noteikumi iest?jas pret dal?bvalstu ties?bu aktiem, kas paredz, ka ar pašpat?ri?u j?saprot fakts, ka nodok?u maks?t?js nodod preci citam par atl?dz?bu, kuras v?rt?ba ir maz?ka par l?dz?gu pre?u pirkuma cenu vai, ja pirkuma cenas nav, par pašizmaksu

2) Ja *Regeringsrätten* pr?v? pie?emtu l?mumu, atz?stot, ka sabiedr?bas veikt?s pieg?des ir ?din?šanas pakalpojumi, vai Sest?s direkt?vas 2. pants un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts j?interpret? t?d?j?di, ka to noteikumi iest?jas pret dal?bvalstu ties?bu aktiem, kas paredz, ka ar pakalpojumu sniegšanu sav?m vajadz?b?m j?saprot fakts, ka nodok?u maks?t?js veic, liek veikt vai jebkur? cit? veid? sniedz pakalpojumu š? paša nodok?u maks?t?ja vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m vai ar m?r?i, kas neattiecas uz nodok?a maks?t?ja veikto darb?bu, ja šo pakalpojumu pied?v? par atl?dz?bu, kas ir maz?ka par pakalpojumu sniegšanas izmaks?m”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

18 Tiesai iesniegtie jaut?jumi attiecas uz nodok?u b?zes noteikšanu nodok?u maks?t?ja pre?u pieg?des dar?jumiem vai pakalpojumu sniegšanai sava person?la vajadz?b?m par cenu, kas ir zem?ka par pašizmaksu. Tie jo ?paši tiek uzdoti, lai pal?dz?tu iesniedz?jtiesai noteikt Zviedrijas likuma, kas piem?ro Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta normas, sader?bu ar šo direkt?vu gad?jum?, kur patieš?m past?v atl?dz?ba par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, bet kur š? atl?dz?ba ir maz?ka par šo pre?u vai šo pakalpojumu pašizmaksu.

19 Grie?ijas un Zviedrijas vald?bas uzskata, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts paplašina ar nodok?iem aplicamo dar?jumu loku t?d?j?di, ka PVN skar gan pre?u pieg?di, gan pakalpojumu sniegšanu, kas nenotiek par atl?dz?bu, atbilstoši š?s direkt?vas 2. pantam. No šiem pašiem noteikumiem kop? ar min?t?s direkt?vas 11. panta A da?as izriet, ka direkt?vas m?r?is ir izvair?ties no t?, ka nodok?u maks?t?js vai t? person?la locek?i g?st priekšroc?bas sal?dzin?jum? ar parastiem pat?r?t?jiem (skat. 2001. gada 8. marta spriedumu liet? C?415/98 *Bakcsi, Recueil*, I?1831. lpp., 42. punkts, k? ar? 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?322/99 un C?323/99 *Fischer un Brandenstein, Recueil*, I?4049. lpp., 56. punkts). Šaj? noz?m? Sest? direkt?va pak?auj aplikšanai ar nodokli ne tikai nodošanu bez maksas, bet ar? nodošanu par cenu, kas ir zem?ka par pašizmaksu.

20 Turpret? Eiropas Kopien? Komisija un D?nijas vald?ba apgalvo, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts j?piem?ro saska?? ar to redakciju vien?gi

bezmaksas veikto darījumu gadījumos. Saskaņā ar šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu nodokļu bāzi veido darbinieka faktiski saņemtā atlīdzība, pat ja šīs atlīdzības vērtība ir zemāka par sniegto pusdienu pašizmaksu.

21 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka, saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu izklāstīto vispārīgo normu, nodokļu par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu bāzi veido šajā sakarā nodokļu maksātāja faktiski saņemtā atlīdzība. Šai atlīdzībai ir subjektīvā vērtība, proti, tā ir faktiski iekasētā maksa, nevis maksa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem (skat. 1981. gada 5. februāra spriedumu lietā 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Recueil*, 445. lpp., 13. punkts; 1988. gada 23. novembra spriedumu lietā 230/87 *Naturally Yours Cosmetics, Recueil*, 6365. lpp., 16. punkts; 1990. gada 27. marta spriedumu lietā C-126/88 *Boots Company, Recueil*, I-1235. lpp., 19. punkts; 1997. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-258/95 *Fillibeck, Recueil*, I-5577. lpp., 13. punkts, un 2001. gada 29. marta spriedumu lietā C-404/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2667. lpp., 38. punkts). Turklāt šai atlīdzībai būt jābūt izteiktai naudas izteiksmē (iepriekš minētie spriedumi – lietā *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 13. punkts, lietā *Naturally Yours Cosmetics*, 16. punkts, un lietā *Fillibeck*, 14. punkts).

22 Kā pamatoti uzsver ģenerālvokāts savu secinājumu 35. punktā, faktam, ka ekonomiska rakstura darbību veic par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, nav nozīmes, kvalificējot šo darbību kā “darbību par atlīdzību”. Faktiski šis pēdējais jēdziens paredz tikai tiešas saiknes pastāvēšanu starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un nodokļu maksātāja faktiskas atlīdzības saņemšanu (skat. šajā sakarā 1988. gada 8. marta spriedumu lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council, Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts).

23 Sestās direktīvas 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts dažas darbības, par kurām nodokļu maksātājs nesāņem faktisku atlīdzību, pielīdzina preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko veic par maksu. Šo noteikumu mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātājiem, kas izņem preces vai kas sniedz pakalpojumus savām vai sava personāla vajadzībām, no vienas puses, un gala patērētājiem, kas iegādājas šā paša veida preci vai pakalpojumu, no otras puses (skat. 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-230/94 *Enkler, Recueil*, I-4517. lpp., 35. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 25. punkts; kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajā lietā *Fischer un Brandenstein*, 56. punkts). Ēmot vērtē šā mērķa īstenošanu, minētais 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts liedz nodokļu maksātājam, kas var atskaitīt PVN par preču pirkumu, ko veicis tē uzņēmums, izvairīties no šā nodokļa nomaksas, ja tas izņem šo preci no sava uzņēmuma pašuma savām vai sava personāla vajadzībām un gēst neatbilstošas priekšrocības salīdzinājumā ar gala patērētāju, kas iegādājas preci, maksājot PVN (skat. 1992. gada 6. maija spriedumu lietā C-20/91 *De Jong, Recueil*, I-2847. lpp., 15. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Enkler*, 33. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Bakcsi*, 42. punkts; kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajā lietā *Fischer un Brandenstein*, 56. punkts). Tāpat Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts liedz atbrīvot nodokļu maksātāju vai tē personāla locekļus no nodokļa nomaksas par nodokļu maksātāja sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem privātpersonai būtu jāmaksā PVN.

24 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka sēkotnēji *Scandic* personāla locekļi turpinās maksāt reālu atlīdzību par sabiedrības sniegtajām pusdienām. Attiecīgā darbība tika veikta par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta izpratnē, nepastāvot jēbkādam iemeslam attiecināt uz to tās 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Faktiski šie pēdējie noteikumi attiecas tikai uz bezmaksas veiktajām darbībām, kas tiek pielīdzinātas darbībām, kas veiktas par maksu, lai tās apliktu ar PVN.

25 Saskaņā ar Zviedrijas valdības viedokli Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2.

punkta b) apakšpunkta lietderīgā iedarbībā būtu apdraudēta, ja darbībā, kas veikta par simbolisku samaksu, neietilptu šo noteikumu piemērošanas joms. Faktiski no PVN samaksas lielums var izvairīties, ja nodokļu maksātājs vai tā darbinieki varētu saņemt precī vai pakalpojumu par simbolisku summu, apliekot ar nodokli par to saņemto atlīdzību.

26 Šajā sakarā jāatzīst, ka nolūmums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu nekādā nenorāda, ka *Scandic* personāla locekļu maksātā summa par pusdienu sniegšanu sabiedrības virtuvē varētu būt simboliska. Jebkurā gadījumā Zviedrijas valdības norādītais risks varētu tikai dot ieganstu lūgumam, pamatojoties uz šīs direktīvas 27. pantu, par attiecīgās dalībvalsts izņēmuma pasākumu ieviešanu nolūkā izvairīties no nodokļu krāpšanas vai no nodokļu nenomaksāšanas.

27 Turklāt Zviedrijas valdība norāda, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu subsīdijas, kas tieši saistītas ar izņēmuma darbību, ko apliek ar nodokļiem, veido daļu no nodokļu bāzes. Ja izņēmums subsidētu savam personālam sniegtās pusdienas, piesaistot atsevišķu iedzinšanas izņēmumu, tā pati maksātu šim izņēmumam subsīdiju summu, kas papildinātu cenu, ko personāls samaksājis šim iedzinšanas izņēmumam. Piemērojot minēto noteikumu, subsīdija tādējādi uzskata par summu, kas tieši saistīta ar cenu un ietilpst nodokļu bāzē. Izņēmums, kas subsidē pusdienas, sniedzot saviem darbiniekiem iedzinšanas pakalpojumus, jāapliek ar nodokļiem līdzīgā veidā.

28 Šajā sakarā jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā izklāstīto vispārīgo normu nodokļu par preces piegādi vai pakalpojuma sniegšanu bāzē ir nodokļa maksātāja faktiski saņemtā atlīdzība “no pircēja, klienta vai trešās personas par šādu piegādi, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām”.

29 Teikuma daļa, uz kuru atsaucas Zviedrijas valdība, attiecas uz situācijām, kurās piedalās trīs puses, proti, subsīdijas piešķirājs, preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzājs un preces pircējs vai pakalpojuma saņēmājs (skat. 2001. gada 22. novembra spriedumu lietā C-184/00 *Office des produits wallons, Recueil*, I-9115. lpp., 10. punkts). Šajā gadījumā ir tikai divas puses, proti, *Scandic* kā preču piegādātājs un pakalpojumu sniedzājs, no vienas puses, un tā personāla locekļi, no otras puses. Turklāt, kā tas skaidri izriet no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, atlīdzību vienmēr maksā “pircējs, klients vai trešā persona”, bet ne pats preču piegādātājs vai pakalpojuma sniedzājs. Līdz ar to pašā nodokļu maksātāja izdevumus par pusdienu sniegšanu savam personālam nevar ieskaitīt nodokļu, ar kuriem apliek attiecīgo darbību, bāzē.

30 No iepriekš minētā izriet, ka Sestās direktīvas 2. pants, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret valsts tiesisko regulējumu, kas par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu pašpatēriam uzskata darbības, par kurām tiek saņemta faktiskā atlīdzība, pat ja šā atlīdzība ir mazāka par piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu pašizmaksu.

Par tiesāšanas izdevumiem

31 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu, Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

2. pants, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts Padomes Sestajā 1977. gada 17. maija direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret valsts tiesību aktiem, kas par

pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu pašpat?ri?am uzskata darb?bas, par kur?m tiek sa?emta faktiskā atl?dz?ba, pat ja š? atl?dz?ba ir maz?ka par pieg?d?to pre?u vai sniegto pakalpojumu pašizmaksu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – zviedru.