

ENERĢLADVOKĀTA DAMASO RUIŠA HARABO KOLOMERA [DÁMASO RUIZ JARABO COLOMER] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 23. novembrī (1)

Lieta C-412/03

Hotel Scandic Gåsabäck AB

pret

Riksskatteverket

[Regeringsrätten (Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Sestā PVN Direktīvā – Ar nodokli apliekams darījums – Darbība, ko pielīdzina preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību – Tādu pusdienu, kuras viesnīcā vai ēdināšanas nozarē strādājošā sabiedrība pārdod savam personālam par cenu, kas zemāka par pašizmaksu, aplikšana ar nodokli – 2. panta, 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta interpretācija

I – Ievads

1. *Regeringsrätten*, kas ir Zviedrijas Augstākā administratīvā tiesa, ir iesniegta prasība, lai noteiktu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) režīmu, ko piemēro pusdienām, kuras viesnīcā vai ēdināšanas nozarē strādājošā sabiedrība pārdod savam personālam par cenu, kas zemāka par pašizmaksu.

2. Lai varētu spriest šajā prāvā, ir nepieciešams noskaidrot, vai Sestā Direktīvā 77/388/EEK (2), precīzāk tās 2. panta, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts, iestājas pret valsts tiesisko regulējumu, kas par pašpatēriņu uzskata ne tikai bezmaksas darījumus, bet arī preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodokļu maksātājs veic par cenu, kas zemāka par preču vai pakalpojumu pašizmaksu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Kopienu tiesības: Sestā Direktīvā*

3. 2. panta 1. punktā aprakstīta Direktīvas piemērošanas joma, nosakot, ka “[p]ievienotās vērtības nodoklis jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas”. Šo divu veidu likumgrieķdarījumi definēti vēlāk – attiecīgi 5. panta 1. punktā un 6. panta 1. punktā.

4. Summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādu piegādi, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām [11. panta A daļas 1. punkta a)

apakšpunkts].

5. Ja nodokļa maksātājs savam vai tās personai privtajam vajadzībām lieto preces, kas veido tās uzņēmējdarbības ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašāk? nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja PVN attiecīgajam precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitīms, šādu lietojumu uzliko par piegādēm par atlīdzību (5. panta 6. punkts).

6. Šādos apstākļos summa, kurai uzliek nodokli, ir šo vai līdzīgu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī [11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts].

7. Atbilstoši 6. panta 2. punkta b) apakšpunktam par pakalpojumu sniegšanu par samaksu uzskata pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personai privtajam vajadzībām, vai, plašāk? nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, kad nodokli uzliek pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksām, kas radušās nodokļa maksātājam [11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts].

B – *Zviedrijas tiesības: Lagen om medvärdesskatt*

8. Saskaņā ar *lagen om mervärdesskatt* (1994. gada likums: 200), kas ir Zviedrijas kodekss par PVN, ar preču pašpatēriņu uzskata faktu, ka nodokļu maksātājs nodod precī trešai personai bez maksas vai par atlīdzību, kas ir zemāka par pirkuma cenu vai, ja pirkuma cena nav zināma, zemāka par pašizmaksu nodošanas brīdī [2. nodaļas 2. panta 2. punkts kopā ar 7. nodaļas 3. panta 2. punkta a) apakšpunktu].

9. Par “pakalpojumu pašpatēriņu” uzskata faktu, ka nodokļu maksātājs sniedz, liek sniegt vai jebkurā citā veidā piedāvā pakalpojumu šā pašā nodokļu maksātāja vai tās personai privtajam vajadzībām vai ar mērķi, kas neattiecas un nodokļa maksātāja veikto darbību, ja šo pakalpojumu piedāvā bez maksas vai par atlīdzību, kas ir zemāka par pakalpojuma izmaksām tās sniegšanas brīdī [2. nodaļas 5. panta pirmās daļas pirmais teikums kopā ar 7. nodaļas 3. panta 2. punkta b) apakšpunktu].

10. Abos gadījumos ir nepieciešams, lai atlīdzības samazinājuma pamatā nebūtu komerciāla rakstura iemesli, jo atbilstoši 7. nodaļas 2. panta pirmajai daļai summa, kurai uzliek nodokli, ir šāda pašpatēriņa darījuma cena, ko aprēķina saskaņā ar norādītajām metodēm.

III – Fakti, pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

11. *Hotel Scandic Gåsabäck AB* (turpmāk tekstā – “*Scandic*”), kas piedāvā gan izmitināšanas, gan ēdināšanas pakalpojumus, darba dienas laikā piedāvā pusdienas savam personālam (23 līdz 25 personām) par cenu, kas zemāka par pašizmaksu. (3) Ar saņemtajām pusdienām darbinieki dodas uz ēdnīcu. Pēc pusdienām traukus un citus piederumus viņi nogādā tiem pašā paredzētā vietā.

12. Lai iepazītos ar nodokļu sistēmu, ko piemēro minētajiem pakalpojumiem, *Scandic* nosūtīja divus jautājumus *Skatterättsnämnden* (strukturvienība, kuras pienākumos ietilpst konsultēt privtpersonas nodokļu jautājumos). Pirmais jautājums bija par to, vai šie pakalpojumi uzskatāmi par pērtikas piegādi, kam uzliek nodokli 12 % apmērā, vai pakalpojumu sniegšanu, kam uzliek nodokli 25 % apmērā. Otrs jautājums attiecās uz summu, kurai uzliek nodokli, lai precizētu, vai tā ir darbinieka samaksātā summa, vai šo summu nosaka saskaņā ar Zviedrijas tiesību normām par pašpatēriņu.

13. Ar 2002. gada 10. jūnija atzinumu iepriekš minētā konsultatīvā struktūrvienība atbildēja, ka attiecībā uz šādas pakalpojumiem summu, kurai uzliek nodokļus, aprēķina saskaņā ar *Lagen om mervärdesskatt* 2. nodaļa 5. panta pirmās daļas pirmo teikuma un 7. nodaļa 3. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

14. Nepiekrītot šim vērtējumam, *Scandic* iesniedza sēdēbu *Regeringsrätten*, jo uzskatīja, ka pārtikas piegāde saviem darbiniekiem uzskatāma par preču piegādi, un līdz ar to summa, kurai uzliek nodokli, ir jānosaka, ņemot vērā darbinieku samaksāto atlīdzību.

15. Iesniedzītājam radās šaubas par to, vai ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punkta b) apakšpunktu izmantoto pašpatēriņa jēdzienu jāsaprot tikai bezmaksas darījumi, vai arī tas ietver, kā to nosaka Zviedrijas kodekss, pakalpojumu, kur saņēmējam jāmaksā tikai simboliska maksa vai maksa, kas ļoti tuva pašizmaksai. Lai kļedotu šīs šaubas, tā Tiesai uzdeva šāds divus prejudiciālus jautājumus:

“1) Ja *Regeringsrätten* prāvā pieņemtu lēmumu, atzīstot, ka sabiedrības veiktās piegādes ir preču piegādes, vai Sestās direktīvas 2. pants un 5. panta 6. punkts jāinterpretē tādējādi, ka to noteikumi iestājas pret dalībvalstu tiesību aktiem, kas paredz, ka ar pašpatēriņu jāsaprot fakts, ka nodokļu maksātājs nodod precī citam par atlīdzību, kuras vērtība ir mazāka par līdzīgu preču pirkuma cenu vai, ja pirkuma cenas nav, par pašizmaksu?”

2) Ja *Regeringsrätten* prāvā pieņemtu lēmumu, atzīstot, ka sabiedrības veiktās piegādes ir šādas pakalpojumi, vai Sestās direktīvas 2. pants un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka to noteikumi iestājas pret dalībvalstu tiesību aktiem, kas paredz, ka ar pakalpojumu sniegšanu savām vajadzībām jāsaprot fakts, ka nodokļu maksātājs veic, liek veikt vai jebkurā citā veidā sniedz pakalpojumu šā pašā nodokļu maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām vai ar mērķi, kas neattiecas uz nodokļa maksātāja veikto darbību, ja šo pakalpojumu piedāvā par atlīdzību, kas ir mazāka par pakalpojumu sniegšanas izmaksām?”

IV – Tiesvedība Tiesā

16. Eiropas Komisija, kā arī Zviedrijas, Dānijas un Grieķijas valdības iesniedza rakstveida apsvērumus Tiesas Statūtu 20. pantā noteiktajā termiņā.

17. Komisijas pārstāvja un Zviedrijas, Grieķijas un Somijas valdību pārstāvju mutvārdu paskaidrojumi tika uzklauti 2004. gada 21. oktobra tiesas sēdes laikā.

V – Prejudiciālo jautājumu analīze

A – Ievada piezīme: darbības juridiskā kvalifikācija

18. *Regeringsrätten*, šī ietvaros, nelīdz Tiesai izteikt savu viedokli par pamata prāvā apstrīdētā darījuma raksturu, jo ir uzdevusi vienu un to pašu jautājumu attiecībā uz divām dažādām situācijām atkarībā no tā, vai pārtikas piegādi *Scandic* darbiniekiem uzskata par preču piegādi, vai par pakalpojumu sniegšanu. Atbilstoši uzdevumu sadalījumam prejudiciāla nolūmuma tiesvedībā, valsts tiesai ir jāvērtē faktiskie apstākļi. Ja ir jāpiemēro Kopienas tiesības, tad tas jādara saskaņā ar Tiesas sniegtajām interpretācijām norādītajām.

19. Kā savos rakstveida apsvērumos to norāda Komisija, Sestajā Direktīvā izmatotie jēdzieni “preču piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” ir jāinterpretē vienveidīgi, un tādēļ ir nepieciešams Tiesas prejudiciāls nolūmums. Kaut gan Zviedrijas tiesa to nav līgusi, ir jāatgādina šajā sakarā Tiesas judikatūrā minētās vadlīnijas.

20. Spriedum? liet? *Faaborg Gelting Linien* (4) Tiesa šaj? sakar? atzina, ka, lai noteiktu, vai dar?jumi ir pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, ir j??em v?r? visi apst?k?i, k?dos attiec?gais dar?jums ir veikts, lai noskaidrotu rakstur?gos apst?k?us (12. punkts) (5). Piem?rojot šo normu, t? uzskat?ja, ka ?din?šanas pakalpojumu sniegšana uz pr?mjiem regul?r? maršrut? starp F?burgas [*Faaborg*] (D?nij?) un Geltingas [*Gelting*] (V?cij?) ost?m bija pakalpojums (15. punkts), jo domin?ja šo l?gumtiesisko attiec?bu veidam rakstur?g?s iez?mes, bet p?rtikas pieg?de veidoja tikai nelielu da?u no dar?juma (13. un 14. punkts). (6)

21. L?dz ar to nav iesp?jams nodal?t ar nodokli apliekama dar?juma daž?d?s da?as, lai PVN uzliktu t?m katrai atseviš?i. Piem?rojot “pakalpojuma sniegšanas nedal?m?bas principu” (7), Tiesa balst?s uz visiem dar?juma apst?k?iem kopum?, kurus t? kvalific? vien? vai otr? veid? atkar?b? no domin?još?m iez?m?m. Iev?rojot šo krit?riju, *Regeringsrätten* ir j?izv?rt? kopum? *Scandic* veikt? darb?ba savu darbinieku interes?s un, lai dar?jumu kvalific?tu par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, uzman?ba ir j?piev?rš izš?irošajiem apst?k?iem.

B – Pašpat?ri?š un PVN

22. Šaj? liet? p?c b?t?bas ir j?nosaka, vai Sest? direkt?va pie?auj, ka saska?? ar valsts tiesisko regul?jumu situ?ciju pamata pr?v? kvalific? par pašpat?ri?u, ja *Scandic* darbinieki uz??mumam par ?din?šanu maks? noteiktu summu, pat ja š? summa ir zem?ka par pašizmaksu.

23. Sest?s direkt?vas burts un gars, un t?d?j?di Kopienu likumdev?ja griba nor?da uz š?dai iesp?jai pret?ju virzienu.

1. K?p?c pašpat?ri?am uzliek nodokli?

24. Pašpat?ri?u piel?dzina pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu, piem?rojot neitralit?tes principu, kas ir PVN kop?j?s sist?mas pamatelements (8), kas nodrošina, lai nodok?a iekas?šana neietekm? ražošanas procesu (9), pateicoties vienl?dz?gai attieksmei pret ikvienu komercdarb?bas veidu, negrozot to cenu. (10) Meh?nisms ir vienk?ršs: PVN iekas? par pat?ri?u k? personu pirktsp?jas netiešu izpausmi, uzliekot nodokli uz??m?jdarb?bai vai profesion?lai darb?bai, kas, uz to rea??jot, nodok?a nastu nodod t?l?k gala pat?r?t?jam t?, ka nodok?a maks?t?jam nodoklis k??st “neitr?ls”, jo to sedz tikai ??des p?d?jais posms, kas sa?em preci vai pakalpojumu. (11)

25. No neitralit?tes principa izriet ikvienas nevienl?dz?gas attieksmes aizliegums l?dz?g?s situ?cij?s. Šaj? gad?jum? gala sa??m?ju un ikvienu, kas, kaut ar? nav gala sa??m?js, atrodas ar to l?dz?g? situ?cij?, apliek ar PVN atbilstoši vienai un tai pašai nodok?u sh?mai. L?dz ar to, ja uz??m?ji vai pašnodarbin?tie r?kojas k? gala pirc?ji vai gala pat?r?t?ji, tie uzskat?mi par gala sa??m?jiem, attiec?gi sal?dzinot vi?u uz??m?jdarb?bu, lai “nov?rstu to, ka nodok?u maks?t?ja pašpat?ri?š atbr?vojas” no nodok?a nomaksas. (12)

26. Šaj? sakar? spriedum? liet? *De Jong*, ko esmu min?jis 12. zemsp?tras piez?m?, Tiesa atzina, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkts nodrošina vienl?dz?gu attieksmi, uzliekot nodokli nodok?u maks?t?jam, kas pašpat?ri?am izmanto sava uz??muma preces, un parastam pat?r?t?jam, kas ieg?d?jas š?du preci (15. punkts) (13). Spriedumos liet?s *Enkler* (14) un *Fillibeck* (15) Tiesa pamatoti atzina, ka 6. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir t?ds pats m?r?is un tas preces lietošanu š?diem nol?kiem piel?dzina pakalpojumu sniegšanai par maksu.

27. T?d?j?di šim noteikumam ir j?nodrošina, lai nodok?u maks?t?js p?c PVN atskait?šanas prec?m, kas iegad?tas sava uz??muma vajadz?b?m, neizvair?tos no nodok?a nomaksas šo pre?u pašpat?ri?a gad?jum? [5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts] un ar to

neg?tu nepamatotas priekšroc?bas sal?dzin?jum? ar parastu pirc?ju, kam par š?s preces sa?emšanu vai izmantošanu j?maks? attiec?gi uzliktais nodoklis. (16)

28. Neitralit?tes princips un no t? izrietoš? nodok?u sh?mas vienl?dz?ga piem?rošana noved pie t? paša risin?juma gad?jum?, kad uz??m?js sniedz bezmaksas pakalpojumus sav?m vai sava person?la priv?taj?m vajadz?b?m, kas min?tas 6. panta 2. punkta b) apakšpunkt?. Ja ir j?pan?k, lai l?dz?g?s situ?cij?s ekonomisk?s darb?bas subjektiem uzliek l?dzv?rt?gu nodokli, uz??m?js, kas sav?m priv?taj?m vajadz?b?m lieto paša sniegtos pakalpojumus, cikt?l tas attiecas uz PVN, atrodas t?d? paš? situ?cij?, k? pakalpojuma sa??m?jas priv?tpersonas, kur?m par pakalpojumu ir j?maks?, jo abi – k? viens, t? otrs – ir p?d?jais posms pat?ri?a ??d?.

29. Rezum?jot nodok?u maks?t?js var sava uz??muma preces lietot sav?m vajadz?b?m [5. panta 6. punkts] vai citiem m?r?iem nek? savai uz??m?jdarb?bai [6. panta 2. punkta a) apakšpunkts]. Ja vi?š atskaita PVN preces ieg?des br?d? un turpm?k r?kojas k? gala pat?rt?js, nesamaks?jot nodokli, vi?š g?st nepamatotas priekšroc?bas sal?dzin?jum? ar parastiem pirc?jiem vai lietot?jiem, kam nodoklis ir j?maks?. (17) Ja vi?š bez maksas izmanto sava uz??muma pakalpojumu sav?m priv?taj?m vajadz?b?m [6. panta 2. punkta b) apakšpunkts], nemaks?jot nodokli, tas dara iesp?jamu iz??muma, privili??tu pat?ri?u, ar ko tiek p?rk?pts neitralit?tes princips.

30. Lai atvieglotu manis pied?v?t?s interpret?cijas izpratni, b?tu v?lams sniegt dažus piem?rus. (18)

31. Nodok?u maks?t?js, kura uz??mums nodarbojas ar automaš?nu tirdzniec?bu, vienu automaš?nu izmanto sav?m priv?taj?m vajadz?bam vai uzdvina to draugam. Šim dar?jumam uzliek PVN (EUR 1 000), jo cit?di gala pat?ri?a gad?jum?, kur? uzliek nodokli, var?tu izvair?ties no nodok?a nomaksas. Tom?r, ja automaš?nas ieg?des br?d? min?tais uz??m?js nav atskait?jis PVN, uzliekot nodokli par pašpat?ri?u, nodoklis par automaš?nu tiek uzlikts divk?rt (kop?jai summai pieaugot l?dz EUR 2 000), p?rk?pjot neitralit?tes principu, bet turpret?, ja uz??m?js ir atskait?jis nodokli, min?tais princips paredz nodok?a nomaksu, lai nodrošin?tu dar?juma aplikšanu ar nodokli. Tieši t?d?? Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts nodok?a uzlikšanu pašpat?ri?am dara atkar?gu no nosac?juma, ka priekšnodok?a summa iepriekš ir atskait?ta.

32. No otras puses, arhitekts izstr?d? tehnisko projektu savas ?imenes m?jas celtniec?bai. T? k? šaj? gad?jum? "pat?ri?a ??de" s?kas un beidzas ar šo pakalpojumu bez iepriekš?jiem posmiem, kas var?tu b?t pamats PVN uzlikšanai, nav iesp?jams nodok?a uzlikšanu šim dar?jumam padar?t atkar?gu no atskait?juma, kas iepriekš nav veikts. Tom?r piem?rojam?s normas [6. panta 2. punkta b) apakšpunkts] m?r?is ir tas pats, t.i., "izvair?ties no t?, lai nodok?u maks?t?js, nemaks?jot nodokli, sa?em sava uz??muma komerci?la rakstura pakalpojumus, par kuriem priv?tpersonai ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis". (19)

2. Summa, kurai uzliek nodokli pašpat?ri?a gad?jum?

33. Saska?? ar visp?r?ju noteikumu summu, kurai uzliek nodokli, apr??ina ?emot v?r? atl?dz?bu, ko sa?em preces pieg?d?t?js vai pakalpojuma sniedz?js [Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts]. Turpret? pašpat?ri?a gad?jum? t? ir vai nu pre?u vai l?dz?gu pre?u pirkuma cena, vai pašizmaksa, vai nodok?a maks?t?ja sniegt? pakalpojuma izmaksas [11. panta A da?as 1. punkta b) un c) apakšpunkts].

34. Tādējādi nav citas iespējas. Pašpatērīa gadījumā piemēro citu atsauci, jo preces vai pakalpojuma saņēmējs par to nemaksā, un tiek izslēgti ikviens darījums, kas nav bezmaksas, kā to var secināt no minētajiem noteikumiem.

35. Šā doma saskan ar Tiesas judikatūru, kas saistīta ar atlīdzības koncepciju, kurā izvirzīta prasība par pārdēvēja (vai pakalpojuma sniedzēja) un pircēja (vai saņēmēja) juridisku saistību un abpusējiem pienākumiem, kā arī par tādā samaksu pārdēvējam, kas veidotu faktisku atlīdzību par pircēja gētajām priekšrocībām (20), kur šā prasība ir subjektīvs priekšnosacījums, saskaņā ar kuru drēzķē vērē katrē konkrētajē gadījumā faktiski saņemto summu, ko nosaka, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem. (21) Tieši šā iemesla dēļ apstāklim, ka ekonomiska rakstura darījums veikts par cenu, kas augstāka vai zemāka par pašizmaksu, nav nozīmes, jo šis darījums kā tās atzīstams par maksas darījumu.

36. Jāpiebilst, kā to norāda Komisija, ka ne Sestās direktīvas, ne judikatūrā nav izvirzīta prasība, ka summu, kurai uzliek nodokli, būtu jānosaka atbilstoši tirgus apstākļos veikta ar nodokli apliekama darījuma summai, neatkarīgi no faktiski saņemtās cenas. To apstiprina arī 11. pants, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļa parādu, summu, kurai uzliek nodokli, neietver cenu samazinājumus, cenu atlaides un rabatā (A daļas 3. punkts), to attiecīgi samazinot anulēšanas, atteikuma vai pilnības vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī, ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde (C daļas 1. punkts). Summu, kurai uzliek nodokli, vienmēr nosaka saistībā ar saņemto pakalpojumu (22), ko kā normu pamato arī neitralitātes princips un šā nodokļa, kas iedarbojoties uz patērīa atspoguļoto saimnieciskās darbības apmēru, kā netiešā nodokļa raksturs, paredzot, ka summu, kurai uzliek nodokli, ir jānosaka saskaņā ar ekonomiskās darbības pēdējā posmā faktiski “pievienoto” vērtību. (23)

37. Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta b) apakšpunkta sistēma reglamentē tikai bezmaksas darījumus; citi darījumi, kaut arī tie veikti par maksu, kas zemāka par pašizmaksu, uzskatāmi par maksas darījumiem, kuras tādēļ reglamentē 2. panta 1. punkts. Lēdz arī to šie noteikumi iestājas pret valsts tiesību aktiem, kas pašpatērīu kvalificē kā “pārdošanu ar zaudējumiem”.

38. Zviedrijas valdība apstrēd šā nostāju un norāda, ka nav nekādas starpības starp darījumu, ko veic par simbolisku maksu, un bezmaksas darījumu. Šāds pārmēts ir retorisks un šim gadījumam neatbilstošs, jo iesniedzējtiesa ir izskaidojusi, ka *Scandic* darbinieki maksā par viņiem sniegtajām pusdienām summu, kas pārsniedz uzņēmumam radušās izmaksas, pat ja ņakotnē tē “varētu būt zemāka”, un nekur nav izmantojusi jēdzienu “simboliska maksa”.

39. Bailes par krāpšanas, uz ko norāda Zviedrijas, kā arī Grieķijas un Somijas nostāja, šādu nostāju nepamato, jo tē atstājusi bez ievērbas to, ka Kopienā likumdevējs ir ņmis vērē šādu varbūtību un saskaņā ar Sestās direktīvas 27. pantu atstājis dalībvalstēm iespēju noteiktos apstākļos to nepiemērot, un nav ņmusi vērē apstākli, ka likumgēs intereses ierobežot likuma apēšanu nedrēkstētu izvirzīt kā absolētu iemeslu, ar ko izņēmumu (saskaņā ar kuru summu, kurai uzliek nodokli, nosaka atbilstoši bezmaksas darījuma preces vērtībā) pārvērš par vispārgu normu un paplašina fiskālās normas piemērojamību, jo analoģiju, kā tas turpmāk izskaidrots, nevar piemērot tiesiskās kārtības pamatprincipiem šajā nozarē.

40. Jebkurā gadījumā Zviedrijas valdības arguments man šāiet nepieņemams, pat ja tās mērķis ir saglabāt nodokļa neitralitāti. Savos apsvērumos tē izskaidroja, ka, ja uzņēmums subsidē savam personālam sniegtās pusdienas, izmantojot citā ēdināšanas uzņēmuma pakalpojumus, šis uzņēmums pārskaita atbalstam atbilstošā summu, kuru papildina uzņēmuma darbinieku samaksātā cena. Šā starpības kompensācija ir tieši saistīta ar cenu un tādēļ saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu ir jāiekļauj summā, ko apliek ar nodokli.

Pēc tās domām, darba devējam, kas pats nodrošina savu darbinieku nodarbinātību, izmantojot pašā sniegtos nodarbinātības pakalpojumus, piemērojama tāda pati attieksme, kas tomēr nav iespējams, jo nodokli uzliek tikai tai summai, ko maksā darbinieki.

41. Zviedrijas valdība atbalsta tādā jēdziena "subsīdija" interpretāciju, kas tam šī nav raksturīga, jo Sestā direktīvā to izmanto tehniski juridiskā nozīmē kā valsts iestāžu līdzekļu atstāt noteiktu nozari, piešķirot privātpersonām ekonomiska rakstura priekšrocības. Tieši šī iemesla dēļ Tiesa prasa, lai subsīdijas būtu piešķirusi valsts iestāde, izvirzot nosacījumu par tēršpuses attiecību nepieciešamību, proti, subsīdiju piešķiršana iestāde, to saņēmējs uzņēmums un gala patērētājs. (24) Rezumējot Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts "ietver tikai subsīdijas, ko veido pilnīga vai daļēja atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un ko trešā persona ir samaksājusi pārdēvējam vai pakalpojuma sniedzējam". (25)

42. Zviedrijas valdība faktiski nav ievērojusi nodokļu tiesību sistēmas ietvertā tiesiskuma principa materiālo dimensiju, kas tāpat kā krimināltiesību sistēmā attiecībā uz brīvību paredz, ka tikai likumdošanas varai, kas iemieto suverenitāti, vienīgai ir tiesības ierobežot pilsoņu pašumu. (26) Šis princips nepieciešami papildina aizliegumu interpretēt fiskālos noteikumus pēc analoģijas, kaitējot nodokļu maksātājam, un tādējādi tie, kas šos noteikumus piemēro vispār, jo paši tiesneši, nedrīkst pārsniegt likuma paustās likumdevēja gribas robežas, nosakot nodokļus par darījumiem, kas nav minēti tajā tekstā. Piedāvājot paplašināt Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta minēto subsīdiju jēdzienu, Zviedrijas valdība pielieto šo interpretācijas metodi, kaut gan dažādu dalībvalstu tiesību sistēmās šis fiskālo noteikumu objektīvo robežu paplašināšanas veids ir nepārsprotami aizliegts. (27)

VI – Secinājumi

43. Ēmot vērā izdarītos secinājumus, piedāvāju uz *Regeringsrätten* jautājumiem Tiesai atbildēt šādi:

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 – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze ir jāinterpretē tādējādi, ka tie iestājas pret valsts tiesību aktiem, kas par preču piegādi pašpatēriam uzskata maksas darījumus, par kuriem tiek maksāta atlīdzība, pat ja šī atlīdzība ir mazāka par piegādāto vai citu līdzīgu preču pirkuma cenu vai sniegto pakalpojumu pašizmaksu.

1 – Oriģinālvārdi – spāņu.

2 – Padomes Sestā 1977. gada 17. maija direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

3 – Saskaņā ar iesniedzējtiesas rīkojumu darbinieki faktiski maksā summu, kas ir nedaudz augstāka par pašizmaksu, bet šī cena var tikt samazināta nekotnē. Tieši atzinums par nodokļa uzlikšanu cenas samazināšanas gadījumā bija pamata prāvas pamats.

4 – 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-231/94 *Faaborg/Gelting Linien* (*Recueil*, I-2395. lpp.).

5 – Tas pats kritērijs, saskaņā ar kuru ir jāņem vērā visi ar darījumu saistītie apstākļi, ir izmantots 1993. gada 17. novembra spriedumā lietā C-68/92 Komisija/Francija (*Recueil*, I-5881. lpp.), lai atsevišķus darījumus atzītu par "reklāmas pakalpojumiem" (16.–19. punkts).

6 – Tiesa norādīja, ka lietošanai sagatavotā diena un dzīriena piegāde tīrītājam patērētājam ir

pakalpojumu virknes rezultāts, kas veidojas, sākot ar ēdiena pagatavošanu līdz tā pasniegšanai traukos, ko papildina patērētāja rīcībā nodotā nepieciešamā infrastruktūra (dūca, garderobe, virtuves mēbeles un trauki). Tas tomēr nav raksturīgs darījumiem, kur pagatavotu gaļu pārka "līdznešanai", nesaņemot pakalpojumu, ar kuriem tīrītāju patērētāju attiecīgā atmosfērā padara tīrāku (sprieduma lietā *Faaborg Gelting Linien* 13. un 14. punkts).

7 – Šis izteikums ("*Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung*") ir parafrāze no Haunold, P. *Der Steuergegenstand. EuGH Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Vēne, 2001, 111. lpp.

8 – Skat. 1989. gada 27. jūnija spriedumu lietā 50/88 *Kühne* (*Recueil*, 1925. lpp., 12. punkts) un 1993. gada 25. maija spriedumu lietā C-193/91 *Mohsche* (*Recueil*, I-2615. lpp., 9. punkts), kuros Tiesa atzina, ka minētais princips ir "raksturīgs" PVN.

9 – Lohse C. *Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht. EuGH Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Vēne, 2001, 49. lpp.

10 – Šīs sekas, uz kurām ievadā norāda *Mochón Lopez, L.* un *Jabalera Rodriguez, A.* kopīgi sarakstāj gramatā "*El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*" (izdevniecība *Comares*, Grenāda 2001, 14. lpp.), ir iemesls neitralitātes principa pastāvīšanai.

11 – Līdzīgus terminus es izmantoju attiecīgi 33. un 38. punktā secinājumos, kurus es sniedzu 2004. gada 13. janvārī lietā C-68/03 *Lipjes* (2004. gada 27. maija spriedums, *Recueil*, I-5879. lpp.) un 2004. gada 25. martā lietā C-382/02 *Cimber Air* (2004. gada 16. septembra spriedums, *Recueil*, I-8379. lpp.).

12 – Secinājumi, ko ģenerālvokāts Džeikobss sniedza 1992. gada 27. februārī lietā C-20/91 *De Jong* (1992. gada 6. maija spriedums, *Recueil*, I-2847. lpp., 10. punkts).

13 – 1999. gada 27. aprīlā spriedumā lietā C-48/97 *Kuwait Petroleum* (*Recueil*, I-2323. lpp.) un 2001. gada 8. marta spriedumā lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp.) Tiesa atbalstīja šo pašu ideju (attiecīgi 21. un 42. punkts).

14 – 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp., 33. punkts).

15 – 1997. gada 16. oktobra spriedums lietā C-258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I-5577. lpp., 25. punkts).

16 – Skat iepriekš minētos spriedumus lietā *De Jong*, 15. punkts, lietā *Enkler*, 33. punkts, un lietā *Bakcsi*, 42. punkts.

17 – Šī ideja slēptā veidā, *a sensu contrario*, atrodama iepriekš minētajā spriedumā lietā *Kühne*, kurā Tiesa pamatoti atzina, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas izslēdz uzņēmuma preces amortizācijas, kas saistīta ar pašpatēriņu, aplikšanu ar nodokli, ja tiesības atskaitēt PVN par šo precī nav pastāvīgu, jo tā iegādāta no personas, kurai nav nodokļu maksātāja statuss (11. punkts). Līdzīgi formulēts arī iepriekš minētais spriedums lietā *Bakcsi* (44. punkts).

18 – Lai gan ar dažiem grozījumiem, es balstījos uz pieņēmumiem, ko minējis *López Molino, A. M.*, "*Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA*" darbā *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, izdevniecība *Comares*, Grenāda, 2001, 49. un turpmākie lpp.

19 – Šis ir formulējums, ko ģenerālvokāts Džeikobss izmantojis secinājumos, ko viņš sniedza

iepriekš minētajā lietā *Mohsche* (22. punkts).

20 – Skat. 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-16/93 *Tolsma* (*Recueil*, I-743. lpp., 14. punkts) un 1998. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-172/96 *First National Bank of Chicago* (*Recueil*, I-4387. lpp., 26. punkts).

21 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Fillibeck*, 13. punkts; 1996. gada 24. oktobra spriedums lietā C-317/94 *Elida Gibbs* (*Recueil*, I-5339. lpp., 27. punkts) un 2001. gada 29. marta spriedums lietā C-404/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2667. lpp., 38. punkts).

22 – To apstiprina Kopienų pastāvīgā judikatūra. Skat. jo īpaši 2001. gada 29. maija spriedumu lietā C-86/99 *Freemans* (*Recueil*, I-4167. lpp., 27. punkts), kā arī šajā sakarā iepriekš minētos spriedumus.

23 – Vēl viens piemērs: (šoreiz es izmantoju *Mochón Lopez, L.* un *Jabalera Rodriguez, A.* minēto gadījumu *op. cit.*, 13. lpp.): uzņēmums B pērdod par tirgus cenu (EUR 150) noteiktu preci, ko tas ir iegādājies no cita uzņēmuma A par EUR 100. PVN iegādes brīdā veidoja EUR 16 (atbilstoši nodokļa likmei 16 % apmērā), bet pārdošanas brīdā EUR 24, kas atgāta no pircēja. Summu, kas viņam jāpārskaita, aprēķina no saņemtas summas, atskaitot samaksāto summu (proti, 24 – 16 = EUR 8), kaut gan gala patērētājs maksā visu nodokļa summu (EUR 24). Neapšaubāmi, ka attiecībā pret B nodokļa ietekme ir neitrāla. Sākotnēji faktiski nodoklis radīja izdevumus (EUR 16), bet vēlāk deva ienākumus (EUR 24), visbeidzot likvidējot iegātes priekšrocības ar stapības (EUR 8) samaksu Valsts kasei. Tādējādi ne precīzi, ne pakalpojumiem uzliktais nodoklis neietekmē to cenu, jo uzņēmuma darbības vai profesionālai darbības tas nerada ne izdevumus, ne peļņu. Turpretī, ja kāda iemesla dēļ uzņēmums B pērdod par EUR 90 preci, ko tas nopircis par EUR 100, samaksājot nodokli EUR 16 apmērā, PVN nevar būt saskaņā ar tirgus cenu (EUR 150), neēmot vērā darījuma faktisko cenu (EUR 90), jo tādējādi nodoklis EUR 14,4 vietā pieaug līdz EUR 24, radot zaudējumus un likvidējot neitralitāti, kam būtu jābūt noteicošajam faktoram šā netiešā nodokļa sistēmā.

24 – 2001. gada 22. novembra spriedums lietā C-184/00 *Office des produits wallons* (*Recueil*, I-9115. lpp., 10. punkts). Šā pati ideja atrodama 2004. gada 15. jūlija spriedumos lietā C-381/01 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-6845. lpp., 32. punkts) un lietā C-144/02 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-6985. lpp., 31. punkts).

25 – Skat. iepriekš minēto sprieduma lietā *Office des produits wallons* rezolūcijas daļu.

26 – Tiesiskuma princips izveidojās vēlājos viduslaikos “krimināltiesību” un “nodokļu tiesību” jomās kā pārvēršot tiesību ierobežojumus. Kopienas, pašpārvēršot un pilsētas Spānijā balsošanu par iemaksām karaļa kasē un soda piespriešanu par atsevišķiem nodarījumiem varēja padarīt atkarīgu no pārstāvju asamblejas, ko sauca par “cortes”. “Konvencionālisma” attīstība starp monarhiju un “politisko sabiedrību”, kas apvienoja valsts politisko organizāciju un ierobežoja karaļa varas pieaugumu, pastāvīgi saglabājās, veidojoties viduslaiku Spānijas karalistēm, neskatoties uz būtiskām atšķirībām un niansēm. Aragonā un Navarrā laika posmā no XIII gadsimta beigām līdz XIV gadsimta vidum Cortes ieguva likumdošanas un budžeta kontroles tiesības (skat.: Ladero Quesada, M. A. España: reinos y señoríos medievales. En: *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2. izdevums, Madride, 1998, 95.–129. lpp.). Kastīlijā šai institūcijai, kas savu uzplaukumu sasniedza XIV un XV gadsimtā, nebija tādā veidā iespēju un, kaut gan tai bija ievērojama loma politiskajā dzīvē, tās pilnvaras bija ierobežotas (Valdeón, J. Los reinos cristianos a fines de la Edad Media. *En Historia de España*. Madride: Historia 16, 1986, 391.–455. lpp., jo īpaši 414.–423. lpp.).

27 – Viens no piemēriem ir 14. pants Spānijas *Ley General Tributaria* (likums Nr. 58/2003, 2003.

gada 18. decembra "Boletin Oficial del Estado"), kas ne?auj p?c analo?ijas paplašin?t ar nodokli apliekama dar?juma iepriekš skaidri noteikt?s robežas. V?cij? *Bundesfinanzhof* (kas ir Augst?k? Feder?l? tiesa nodok?u jom?) vair?kk?rt ir noraid?jusi min?t? oblig?t? interpret?cijas krit?rija izmantošanu un piem?rošanu pret nodok?u maks?t?ju (*Bundesteuerblatt II* 1972, 455, 457; *Bundesteuerblatt II* 1976, 246, 248; *Bundesteuerblatt II* 1977, 283, 287; *Bundesteuerblatt II* 1978, 346; *Bundesteuerblatt II* 1979, 347; *Bundesteuerblatt II* 1982, 618). Be??ijas doktr?n? š?ietami vienpr?t?gi izteikta kritiska attieksme pret fisk?lo normu interpret?ciju p?c analo?ijas un izdar?ta atsauce uz *Cour de cassation* 1978. gada 13. apr??a spriedumu (lieta *État belge, ministre des Finances*, pret *Bodson Fr., A. un M., Pasicrisie belge* 1978, 910). Šo nost?ju atbalsta, piem?ram, Tiberghien A. u.c., *Manuel de droit fiscal*. 21. izdevums, Brisele: Larcier, 2000, 68. un 69. lpp., un Dassel, M. un Minne, P. *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*. 5. izdevums, Brisele: Bruylant, 2001, 58. un 59. lpp. St?voklis Francij?, kur viedok?i atš?iras, nav tik skaidrs (skat. Marchesson, P. *L'interprétation des textes fiscaux*. Par?ze: Economica, 1980, 197.–234. lpp.; Philip, L. *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*. Par?ze: Economica, 1991, II kr?jums, 971. un 972. lpp.; Trotabas, L. un Cotteret, J.M. *Droit fiscal*. 8. izdevums, Par?ze: Dalloz, 1996, 272. un 273. lpp.; Donet, F. *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. Par?ze: LGDJ., 1997, 157.–164. lpp., un Bouvier, M. *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*. 5. izdevums, Par?ze: LGDJ., 2003, 42.–47. lpp.); *Cour de cassation* tom?r atzina, ka interpret?cija p?c analo?ijas nav at?auta nodok?u jom? (1975. gada 25. oktobra spriedums, *Bull III* Nr. 309, 234).