ĢENERĀLADVOKĀTA DAMASO RUISA-HARABO KOLOMERA [*DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER*] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 23. novembrī [1]

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 viesnīcu vai ēdināšanas nozarē strādājoša sabiedrība pārdod savam personālam par cenu, kas zemāka par pašizmaksu.

2. Lai varētu spriest šajā prāvā, ir nepieciešams noskaidrot, vai Sestā Direktīva 77/388/EEK [2], precīzāk tās 2. pants, 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.

1 — Oriģinālvaloda — spāņu.

2 — Padomes Sestā 1977. gada 17. maija direktīva 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").

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības: Sestā Direktīva*

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 kā tāds rīkojas". Šo divu veidu likumīgie darījumi 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 šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām [11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts].

5. Ja nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu

daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja PVN attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzlūko 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 savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā 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 preci 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 šī paša nodokļu maksātāja vai tā personāla privātām 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 tā sniegšanas brīdī [2. nodaļas 5. panta pirmās daļas pirmais teikums kopā ar 7. nodaļas 3. panta 2. punkts 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 īpaši paredzētā vietā.

12. Lai iepazītos ar nodokļu sistēmu, ko piemēro minētajiem pakalpojumiem, *Scandic* nosūtīja divus jautājumus *Skatterrättsnämnden* (struktūrvienība, kuras pienākumos ietilpst konsultēt privātpersonas nodokļu jautājumos). Pirmais jautājums bija par to, vai šie pakalpojumi uzskatāmi par pārtikas 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.

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

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

14. Nepiekrītot šim vērtējumam, *Scandic* iesniedza sūdzību *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. Iesniedzējtiesai radās šaubas par to, vai ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punktā un 6. panta 2. punkta b) apakšpunktā izmantoto pašpatēriņa jēdzienu jāsaprot tikai bezmaksas darījumi, vai arī tas ietver, kā to nosaka Zviedrijas kodekss, pakalpojumus, kur saņēmējam jāmaksā tikai simboliska maksa vai maksa, kas ļoti tuva pašizmaksai. Lai kliedētu šīs šaubas, tā Tiesai uzdeva šādus 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 preci 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 ēdināšanas 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 šī paša 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 uzklausīti 2004. gada 21. oktobra tiesas sēdes laikā.

V — Prejudiciālo jautājumu analīze

A — *Ievada piezīme: darbības juridiskā kvalifikācija*

18. *Regeringsrätten*, šķiet, nelūdz Tiesu 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 nolēmuma tiesvedībā, valsts tiesai ir jāvērtē faktiskie apstākļi. Ja ir jāpiemēro Kopienu tiesības, tad tas jādara saskaņā ar Tiesas sniegtajām interpretācijas norādēm.

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 nolēmums. Kaut gan Zviedrijas tiesa to nav lūgusi, ir jāatgādina šajā sakarā Tiesas judikatūrā minētās vadlīnijas.

20. Spriedumā lietā *Faaborg Gelting Linien* [4] Tiesa šajā sakarā atzina, ka, lai noteiktu, vai darījumi ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos attiecīgais darījums ir veikts, lai noskaidrotu raksturīgos apstākļus (12. punkts) [5]. Piemērojot šo normu, tā uzskatīja, ka ēdināšanas pakalpojumu sniegšana uz prāmjiem regulārā maršrutā starp Fāburgas [*Faaborg*] (Dānijā) un Geltingas [*Gelting*] (Vācijā) ostām bija pakalpojums (15. punkts), jo dominēja šo līgumtiesisko attiecību veidam raksturīgās iezīmes, bet pārtikas piegāde veidoja tikai nelielu daļu no darījuma (13. un 14. punkts) [6].

21. Līdz ar to nav iespējams nodalīt ar nodokli apliekama darījuma dažādās daļas, lai PVN uzliktu tām katrai atsevišķi. Piemērojot "pakalpojuma sniegšanas nedalāmības principu" [7], Tiesa balstās uz visiem darījuma apstākļiem kopumā, kurus tā kvalificē vienā vai otrā veidā atkarībā no dominējošām iezīmēm. Ievērojot šo kritēriju, *Regeringsrätten* ir jāizvērtē kopumā *Scandic* veiktā darbība savu darbinieku interesēs un, lai darījumu kvalificētu par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uzmanība ir jāpievērš izšķirošajiem apstākļiem.

B — *Pašpatēriņš un PVN*

22. Šajā lietā pēc būtības ir jānosaka, vai Sestā direktīva pieļauj, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu situāciju pamata prāvā kvalificē par pašpatēriņu, ja *Scandic* darbinieki uzņēmumam par ēdināšanu maksā noteiktu summu, pat ja šī summa ir zemāka par pašizmaksu.

23. Sestās direktīvas burts un gars, un tādējādi Kopienu likumdevēja griba norāda uz šādai iespējai pretēju virzienu.

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 sagatavota ēdiena un dzēriena piegāde tūlītējam patēriņam ir pakalpojumu virknes rezultāts, kas veidojas, sākot ar ēdiena pagatavošanu līdz tā pasniegšanai traukos, ko papildina patērētāja ricībā nodotā nepieciešamā infrastruktūra (ēdnīca, garderobe, virtuves mēbeles un trauki). Tas tomēr nav raksturīgs darījumiem, kur pagatavotu gaļu pērk "līdznešanai", nesaņemot pakalpojumus, ar kuriem tūlītēju patēriņu attiecīgā atmosfērā padara ērtāku (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 Rechsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Vīne, 2001, 111. lpp.

1) Kāpēc pašpatēriņam uzliek nodokli?

24. Pašpatēriņu pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu, piemērojot neitralitātes principu, kas ir PVN kopējās sistēmas pamatelements [8], kas nodrošina, lai nodokļa iekasēšana neietekmē ražošanas procesu [9], pateicoties vienlīdzīgai attieksmei pret ikvienu komercdarbības veidu, negrozot to cenu [10]. Mehānisms ir vienkāršs: PVN iekasē par patēriņu kā personu pirktspējas netiešu izpausmi, uzliekot nodokli uzņēmējdarbībai vai profesionālai darbībai, kas, uz to reaģējot, nodokļa nastu nodod tālāk gala patērētājam tā, ka nodokļa maksātājam nodoklis kļūst "neitrāls", jo to sedz tikai ķēdes pēdējais posms, kas saņem preci vai pakalpojumu [11].

25. No neitralitātes principa izriet ikvienas nevienlīdzīgas attieksmes aizliegums līdzīgās situācijās. Šajā gadījumā gala saņēmēju un ikvienu, kas, kaut arī nav gala saņēmējs, atrodas ar to līdzīgā situācijā, apliek ar PVN atbilstoši vienai un tai pašai nodokļu shēmai. Līdz ar to, ja uzņēmēji vai pašnodarbinātie rīkojas kā gala pircēji vai gala patērētāji, tie uzskatāmi par gala saņēmējiem, attiecīgi salīdzinot viņu uzņēmējdarbību, lai "novērstu to, ka nodokļu maksātāja pašpatēriņš atbrīvojas" no nodokļa nomaksas [12].

26. Šajā sakarā spriedumā lietā *De Jong*, ko esmu minējis 12. zemsvītras piezīmē, Tiesa atzina, ka Sestās direktīvas 5. panta 6. punkts nodrošina vienlīdzīgu attieksmi, uzliekot nodokli nodokļu maksātājam, kas pašpatēriņam izmanto sava uzņēmuma preces, un parastam patērētājam, kas iegādājas šādu preci (15. punkts) [13]. Spriedumos lietās *Enkler* [14] un *Fillibeck* [15] Tiesa pamatoti atzina, ka 6. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir tāds pats mērķis un tas preces lietošanu šādiem nolūkiem pielīdzina pakalpojumu sniegšanai par maksu.

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*. Vīne, 2001, 49. lpp.

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

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 ģenerāladvokāts Džeikobss sniedza 1992. gada 27. februarī lietā C-20/91 *De Jong* (1992. gada 6. maija spriedums, *Recueil*, I-2847. lpp., 10. punkts).

13 — 1999. gada 27. aprīļa 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).

27. Tādējādi šim noteikumam ir jānodrošina, lai nodokļu maksātājs pēc PVN atskaitīšanas precēm, kas iegadātas sava uzņēmuma vajadzībām, neizvairītos no nodokļa nomaksas šo preču pašpatēriņa gadījumā [5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts] un ar to negūtu nepamatotas priekšrocības salīdzinājumā ar parastu pircēju, kam par šīs preces saņemšanu vai izmantošanu jāmaksā attiecīgi uzliktais nodoklis [16].

28. Neitralitātes princips un no tā izrietošā nodokļu shēmas vienlīdzīga piemērošana noved pie tā paša risinājuma gadījumā, kad uzņēmējs sniedz bezmaksas pakalpojumus savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, kas minētas 6. panta 2. punkta b) apakšpunktā. Ja ir jāpanāk, lai līdzīgās situācijās ekonomiskās darbības subjektiem uzliek līdzvērtīgu nodokli, uzņēmējs, kas savām privātajām vajadzībām lieto paša sniegtos pakalpojumus, ciktāl tas attiecas uz PVN, atrodas tādā pašā situācijā, kā pakalpojuma saņēmējas privātpersonas, kurām par pakalpojumu ir jāmaksā, jo abi — kā viens, tā otrs — ir pēdējais posms patēriņa ķēdē.

29. Rezumējot nodokļu maksātājs var sava uzņēmuma preces lietot savām vajadzībām [5. panta 6. punkts) vai citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai [6. panta 2. punkta a) apakšpunkts]. Ja viņš atskaita PVN preces iegādes brīdī un turpmāk rīkojas kā gala patērētājs, nesamaksājot nodokli, viņš gūst nepamatotas priekšrocības salīdzinājumā ar parastiem pircējiem vai lietotājiem, kam nodoklis ir jāmaksā [17]. Ja viņš bez maksas izmanto sava uzņēmuma pakalpojumu savām privātajām vajadzībām [6. panta 2. punkta b) apakšpunkts], nemaksājot nodokli, tas dara iespējamu izņēmuma, priviliģētu patēriņu, ar ko tiek pārkāpts neitralitātes princips.

30. Lai atvieglotu manis piedāvātās interpretācijas izpratni, būtu vēlams sniegt dažus piemērus [18].

31. Nodokļu maksātājs, kura uzņēmums nodarbojas ar automašīnu tirdzniecību, vienu automašīnu izmanto savām privātajām vajadzībam vai uzdāvina to draugam. Šim darījumam uzliek PVN (EUR 1 000), jo citādi gala patēriņa gadījumā, kurā uzliek nodokli, varētu izvairīties no nodokļa nomaksas. Tomēr, ja automašīnas iegādes brīdī minētais uzņēmējs nav atskaitījis PVN, uzliekot nodokli par pašpatēriņu, nodoklis par automašīnu tiek uzlikts divkārt (kopējai summai pieaugot līdz EUR 2 000), pārkāpjot neitralitātes principu, bet turpretī, ja uzņēmējs ir atskaitījis nodokli, minētais princips paredz

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 atskaitīt PVN par šo preci nav pastāvējušas, 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 turpmākās lpp.

nodokļa nomaksu, lai nodrošinātu darījuma aplikšanu ar nodokli. Tieši tādēļ Sestās direktīvas 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts nodokļa uzlikšanu pašpatēriņam dara atkarīgu no nosacījuma, ka priekšnodokļa summa iepriekš ir atskaitīta.

32. No otras puses, arhitekts izstrādā tehnisko projektu savas ģimenes mājas celtniecībai. Tā kā šajā gadījumā "patēriņa ķēde" sākas un beidzas ar šo pakalpojumu bez iepriekšējiem posmiem, kas varētu būt pamats PVN uzlikšanai, nav iespējams nodokļa uzlikšanu šim darījumam padarīt atkarīgu no atskaitījuma, kas iepriekš nav veikts. Tomēr piemērojamās normas [6. panta 2. punkta b) apakšpunkts] mērķis ir tas pats, t.i., "izvairīties no tā, lai nodokļu maksātājs, nemaksājot nodokli, saņem sava uzņēmuma komerciāla rakstura pakalpojumus, par kuriem privātpersonai ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis" [19].

2) Summa, kurai uzliek nodokli pašpatēriņa gadījumā

33. Saskaņā ar vispārēju noteikumu summu, kurai uzliek nodokli, aprēķina ņemot vērā atlīdzību, ko saņem preces piegādātājs vai pakalpojuma sniedzējs [Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts]. Turpretī pašpatēriņa gadījumā tā ir vai nu preču vai līdzīgu preču pirkuma cena, vai pašizmaksa, vai nodokļa maksātāja sniegtā pakalpojuma izmaksas [11. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkts].

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

35. Šī doma saskan ar Tiesas judikatūru, kas saistīta ar atlīdzības koncepciju, kurā izvirzīta prasība par pārdevēja (vai pakalpojuma sniedzēja) un pircēja (vai saņēmēja) juridisku saistību un abpusējiem pienākumiem, kā arī par tādu samaksu pārdevējam, kas veidotu faktisku atlīdzību par pircēja gūtajām priekšrocībām [20], kur šī prasība ir subjektīvs priekšnosacījums, saskaņā ar kuru drīzāk ņem vērā katrā konkrētajā gadījumā faktiski saņemto summu, ko nosaka, pamatojoties uz

19 — Šis ir formulējums, ko ģenerāladvokāts 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).

objektīviem kritērijiem [21]. Tieši šī iemesla dēļ apstāklim, ka ekonomiska rakstura darījums veikts par cenu, kas augstāka vai zemāka par pašizmaksu, nav nozīmes, jo šis darījums kā tāds atzīstams par maksas darījumu.

36. Jāpiebilst, kā to norāda Komisija, ka ne Sestajā direktīvā, 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, summā, kurai uzliek nodokli, neietver cenu samazinājumus, cenu atlaides un rabatus (A daļas 3. punkts), to attiecīgi samazinot anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas 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 šī nodokļa, kas iedarbojoties uz patēriņa atspoguļoto saimnieciskas 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, kurus tādēļ reglamentē 2. panta 1. punkts. Līdz ar to šie noteikumi iestājas pret valsts tiesību aktiem, kas pašpatēriņu kvalificē kā "pārdošanu ar zaudējumiem".

38. Zviedrijas valdība apstrīd šo nostāju un norāda, ka nav nekādas starpības starp

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 Kopienu 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 *Machón Lopez, L.* un *Jabalera Rodriguez, A.* minēto gadījumu *op. cit.*, 13. lpp.): uzņēmējs B pārdod par tirgus cenu (EUR 150) noteiktu preci, ko tas ir iegādājies no cita uzņēmēja A par EUR 100. PVN iegādes brīdī veidoja EUR 16 (atbilstoši nodokļa likmei 16 % apmērā), bet pārdošanas brīdī EUR 24, kas atgūta no pircēja. Summu, kas viņam jāpārskaita, aprēķina no saņemtās 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 iegūtās priekšrocības ar stapības (EUR 8) samaksu Valsts kasei. Tādējādi ne precēm, ne pakalpojumiem uzliktais nodoklis neietekmē to cenu, jo uzņēmuma darbībai vai profesionālai darbībai tas nerada ne izdevumus, ne peļņu. Turpretī, ja kāda iemesla dēļ uzņēmējs B pārdod par EUR 90 preci, ko tas nopircis par EUR 100, samaksājot nodokli EUR 16 apmērā, PVN nevar rēķināt saskaņā ar tirgus cenu (EUR 150), neņemot vērā darījuma faktisko cenu (EUR 90), jo tādējādi nodoklis EUR 14,4 vietā pieaug līdz EUR 24, radot zaudējumus un likvidējot neitrālitāti, kam būtu jābūt noteicošajam faktoram šī netiešā nodokļa sistēmā.

darījumu, ko veic par simbolisku maksu, un bezmaksas darījumu. Šāds pārmetums 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 nakotnē tā "varētu būt zemāka", un nekur nav izmantojusi jēdzienu "simboliska maksa".

39. Bailes par krāpšanos, uz ko norāda Zviedrijas, kā arī Grieķijas un Somijas nostāja, šādu nostāju nepamato, jo tā atstājusi bez ievērības to, ka Kopienu likumdevējs ir ņēmis vērā šādu varbūtību un saskaņā ar Sestās direktīvas 27. pantu atstājis dalībvalstīm iespēju noteiktos apstākļos to nepiemērot, un nav ņēmusi vērā apstākli, ka likumīgās intereses ierobežot likuma apiešanu nedrīkstētu izvirzīt kā absolūtu iemeslu, ar ko izņēmumu (saskaņā ar kuru summu, kurai uzliek nodokli, nosaka atbilstoši bezmaksas darījuma preces vērtībai) pārvērš par vispārīgu 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 šķiet nepieņemams, pat ja tās mērķis ir saglabāt nodokļa neitralitāti. Savos apsvērumos tā izskaidroja, ka, ja uzņēmums subsidē savam personālam sniegtās pusdienas, izmantojot cita ēdināšanas uzņēmuma pakalpojumus, šis uzņēmums pārskaita atbalstam atbilstošo summu, kuru papildina uzņēmuma darbinieku samaksātā cena. Šī 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 ēdināšanu, izmantojot paša sniegtos ēdināšanas pakalpojumus, piemērojama tāda pati attieksme, kas tomēr nav iespējams, jo nodokli uzliek tikai tai summai, ko maksā darbinieki.

41. Zviedrijas valdība atbalsta tādu jēdziena "subsīdija" interpretāciju, kas tam īsti nav raksturīga, jo Sestā direktīva to izmanto tehniski juridiskā nozīmē kā valsts iestāžu līdzekli attīstīt noteiktu nozari, piešķirot privātpersonām ekonomiska rakstura priekšrocības. Tieši šī iemesla dēļ Tiesa prasa, lai subsīdijas būtu piešķīrusi valsts iestāde, izvirzot nosacījumu par trīspusēju attiecību nepieciešamību, proti, subsīdiju piešķīrēja iestāde, to saņēmējs uzņēmējs un gala patērētājs [24]. Rezumējot Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts "ietver tikai subsīdijas, ko veido pilnīga vai

24 — 2001. gada 22. novembra spriedums lietā C-184/00 *Office des produits wallons* (*Recueil*, I-9115. lpp., 10. punkts). Šī 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).

daļēja atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un ko trešā persona ir samaksājusi pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam" [25].

aizliegumu interpretēt fiskālos noteikumus pēc analoģijas, kaitējot nodokļu maksātājam, un tādējādi tie, kas šos noteikumus piemēro vispār, jo īpaši tiesneši, nedrīkst pārsniegt likumā paustās likumdevēja gribas robežas, nosakot nodokļus par darījumiem, kas nav minēti tā tekstā. Piedāvājot paplašināt Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā minēto subsīdiju jēdzienu, Zviedrijas valdība pielieto šo interpretācijas metodi, kaut gan dažu dalībvalstu tiesību sistēmās šis fiskālo noteikumu objektīvo robežu paplašināšanas veids ir nepārprotami aizliegts [27].

42. Zviedrijas valdība faktiski nav ievērojusi nodokļu tiesībās ietverto tiesiskuma principa materiālo dimensiju, kas tāpat kā krimināltiesībās attiecībā uz brīvību paredz, ka tikai likumdošanas varai, kas iemieso suverenitāti, vienīgai ir tiesības ierobežot pilsoņu īpašumu [26]. Šis princips nepieciešami papildina

25 — Skat. iepriekš minētā sprieduma lietā *Office des produits wallons* rezolutivo daļu.

26 — Tiesiskuma princips izveidojās vēlajos viduslaikos "krimināltiesību" un "nodokļu tiesību" jomās kā pārvaldes izņēmuma tiesību ierobežojums. Kopienas, pašpārvaldes 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 señorios medievales. En: *España. Reflexiones sobre el ser de España, Real Academia de la Historia*, 2. izdevums, Madride, 1998, 95.–129. lpp.). Kastilijā šai institūcijai, kas savu uzplaukumu sasniedza XIV un XV gadsimtā, nebija tāda veida 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 neļauj pēc analoģijas paplašināt ar nodokli apliekama darījuma iepriekš skaidri noteiktās robežas. Vācijā *Bundesfinanzhof* (kas ir Augstākā Federālā tiesa nodokļu jomā) vairākkārt ir noraidījusi minētā obligātā interpretācijas kritērija izmantošanu un piemērošanu pret nodokļu maksātāju (*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). Beļģijas doktrīnā šķietami vienprātīgi izteikta kritiska attieksme pret fiskālo normu interpretāciju pēc analoģijas un izdarīta atsauce uz *Cour de cassation* 1978. gada 13. aprīļa spriedumu (lieta *État belge, ministre des Finances*, pret *Bodson Fr., A.* un *M., Pasicrisie belge* 1978, 910). Šo nostāju atbalsta, piemēram, Tiberghien A. u.c., *Manuel de droit fiscal*. 21. izdevums, Brisele: Larcier, 2000, 68. un 69. lpp., un Dassesse, M. un Minne, P. *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*. 5. izdevums, Brisele: Bruylant, 2001, 58. un 59. lpp. Stāvoklis Francijā, kur viedokļi atšķiras, nav tik skaidrs (skat. Marchesson, P. *L'interprétation des textes fiscaux*. Parīze: Economica, 1980, 197.–234. lpp.; Philip, L. *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*. Parize: Economica, 1991, II krājums, 971. un 972. lpp.; Trotabas, L. un Cotteret, J.M. *Droit fiscal*. 8. izdevums, Parīze: Dalloz, 1996, 272. un 273. lpp.; Donet, F. *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. Parize: LGDJ., 1997, 157.–164. lpp., un Bouvier, M. *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*. 5. izdevums, Parīze: LGDJ., 2003, 42.–47. lpp.); *Cour de cassation* tomēr atzina, ka interpretācija pēc analoģijas nav atļauta nodokļu jomā (1975. gada 25. oktobra spriedums, *Bull III* Nr. 309, 234).

VI — Secinājumi

43. Ņemot 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 pašpatēriņam 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.