# FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
föredraget den 23 november 2004 [1]

## I — Inledning

1. Regeringsrätten i Sverige har att avgöra frågan hur ett hotells tillhandahållande av mat till personalen skall mervärdesbeskattas när tillhandahållandet sker till ett pris som understiger värdet på transaktionen.

2. Regeringsrätten behöver för sitt avgörande få klarhet i huruvida sjätte direktivet, [2] särskilt artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b däri, utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att uttag av varor eller tjänster inte bara omfattar överlåtelser utan ersättning, utan också de fall när en skattskyldig person överlåter varor eller tillhandahåller tjänster mot en ersättning som understiger varans inköpsvärde eller kostnaden för tjänsten.

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

## II — Tillämpliga bestämmelser

### A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser: Sjätte direktivet*

3. I artikel 2.1 fastställs direktivets tillämpningsområde enligt följande: "Mervärdesskatt skall betalas för ... leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap." Dessa två typer av rättshandlingar beskrivs längre fram i artikel 5.1 respektive artikel 6.1.

4. Beskattningsunderlaget beräknas med beaktande av hela det vederlag som leverantören erhåller från kunden eller tredje man, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen (artikel 11 A.1 a).

5. Såsom skattepliktig leverans mot vederlag behandlas även uttag av varor i rörelsen, som en skattskyldig person gör för eget eller

personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning eller, mer generellt, sådana uttag för andra ändamål än rörelsen, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller deras beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill (artikel 5.6).

6. I dessa fall består beskattningsunderlaget av varornas inköpspris vid tidpunkten för tillhandahållandet eller av självkostnadspriset om inköpspris saknas (artikel 11 A.1 b).

7. Enligt artikel 6.2 b likställs med tillhandahållande av tjänster mot vederlag den skattskyldiges tillhandahållande av tjänster utan vederlag för andra ändamål än för hans rörelse, i synnerhet för hans eget eller personalens privata bruk, varvid beskattningsunderlaget består av hela kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (artikel 11 A.1 c).

B — *Svensk rätt: Lagen om mervärdesskatt*

8. Enligt lagen (1994:200) om mervärdesskatt, som innehåller de svenska bestämmelserna om mervärdesskatt, avses med uttag den skattskyldiges överlåtelse av en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller, om sådant värde saknas, tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget (2 kap. 2 § 2 jämförd med 7 kap. 3 § 2 a).

9. Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsterna tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde som motsvarar kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (2 kap. 5 § första stycket 1 jämförd med 7 kap. 3 § 2 b).

10. I båda situationerna förutsätts att nedsättningen inte är marknadsmässigt betingad. Enligt 7 kap. 2 § första stycket utgörs beskattningsunderlaget av värdet på transaktionen, beräknat på något av där angivna sätt.

## III — Omständigheterna i målet, tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (nedan kallat Scandic) bedriver hotell- och restaurangverksamhet och förser sina anställda (i genomsnitt 23–25 personer) med lunchmåltider till ett pris som understiger självkostnadspriset. [3] Personalen tar emot maten och transporterar den till en matsal. Efter avslutad måltid plockar de anställda själva in använt porslin och övriga utensilier i utställda diskkorgar.

12. För att få klarhet i frågan om beskattningskonsekvenserna av de beskrivna tillhandahållandena ställde Scandic två frågor till Skatterättsnämnden. Den första frågan avsåg huruvida mathållningen utgör varuleverans (skattesats 12 procent) eller serveringstjänst (skattesats 25 procent). Den andra frågan avsåg huruvida beskattningsunderlaget skall fastställas i enlighet med det belopp som den anställde har erlagt eller i enlighet med bestämmelserna om uttagsbeskattning i den svenska lagstiftningen.

13. Skatterättsnämnden besvarade genom ett förhandsbesked den 10 juni 2002 frågorna så, att det var fråga om en serveringstjänst vars beskattningsunderlag skulle beräknas i enlighet med 2 kap. 5 § första stycket 1 jämförd med 7 kap. 3 § 2 b i lagen om mervärdesskatt.

14. Scandic delade inte denna uppfattning och överklagade därför förhandsbeskedet till Regeringsrätten, varvid bolaget gjorde gällande att de ifrågavarande måltiderna skulle anses utgöra en varuleverans och att beskattningsunderlaget skulle fastställas i enlighet med den ersättning som de anställda betalar.

15. Regeringsrätten anser att det är oklart huruvida begreppet uttag i artikel 5.6 och artikel 6.2 b i sjätte direktivet endast avser transaktioner som sker utan ersättning eller om det, såsom i den svenska lagstiftningen, även omfattar transaktioner där mottagaren utger en symbolisk ersättning eller en ersättning som nära ansluter till självkostnadspriset. Regeringsrätten har därför ställt följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Skall, för det fall Regeringsrätten då målet avgörs skulle finna att bolagets tillhandahållande avser varuleveranser, artikel 2 och artikel 5.6 i det sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att

3 — Enligt beslutet om hänskjutande betalar de anställda i själva verket ett belopp som något överstiger bolagets kostnad, men de kommer i framtiden att betala ett belopp som understiger denna kostnad. Den skattefråga som givit upphov till tvisten i målet vid den nationella domstolen avser sistnämnda antagande.

dessa bestämmelser utgör hinder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att med uttag av vara förstås att den skattskyldige överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, självkostnadspriset?

2) Skall, för det fall Regeringsrätten då målet avgörs skulle finna att bolagets tillhandahållande avser serveringstjänster, artikel 2 och artikel 6.2 b i det sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att dessa bestämmelser utgör [h]inder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten?"

## IV — Förfarandet vid EG-domstolen

16. Europeiska gemenskapernas kommission har liksom den svenska, den danska och den grekiska regeringen inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

17. Vid förhandlingen som hölls den 21 oktober 2004 infann sig, förutom ombudet för nämnda institution, ombuden för den svenska, den grekiska och den finska regeringen för att framföra sina muntliga yttranden.

## V — Bedömning av tolkningsfrågorna

### A — *En inledande bedömning: den rättsliga klassificeringen av transaktionen*

18. Regeringsrätten synes inte efterfråga EG-domstolens syn på karaktären av den omtvistade transaktionen i målet vid den nationella domstolen, då den har ställt samma fråga med avseende på två olika tänkbara synsätt, enligt vilka Scandics tillhandahållande av måltider till personalen skall anses utgöra antingen en varuleverans eller ett tillhandahållande av en tjänst. Enligt den uppgiftsfördelning som gäller i förfarandet för meddelande av förhandsavgörande ankommer den rättsliga kvalificeringen av de faktiska omständigheterna på den nationella domstolen, som vid tillämpning av gemenskapsrättsliga bestämmelser måste följa EG-domstolens tolkning av dessa.

19. Som kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande fordrar de båda begreppen "varuleverans" och "tillhandahållande av

tjänster" inom ramen för sjätte direktivet en enhetlig tolkning och följaktligen ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Trots att den svenska domstolen inte har begärt detta bör det alltså erinras om de riktlinjer som anges i rättspraxis på området.

20. I domen i målet Faaborg-Gelting Linien [4] slogs i detta hänseende fast att frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag är att betrakta som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna rörande transaktionen, vilken syftar till att fastställa vad som är kännetecknande för transaktionerna i fråga (punkt 12). [5] Med beaktande av denna regel fann EG-domstolen att restaurangverksamhet på färjor i linjetrafik mellan hamnarna i Faaborg (Danmark) och Gelting (Tyskland) utgjorde ett tillhandahållande av en tjänst (punkt 15), eftersom beståndsdelarna i denna avtalstyp var tongivande medan matleveranserna utgjorde en mindre del av hela transaktionen (punkterna 13 och 14). [6]

21. Den beskattningsbara transaktionen skall alltså inte uppdelas i sina beståndsdelar i syfte att dessa var för sig skall mervärdesbeskattas. EG-domstolen har använt sig av principen om "huvudsaklighetsbedömning" [7] och ser transaktionen som en helhet som skall kvalificeras utifrån dess huvudsakliga beståndsdel. Med ledning av detta kriterium måste Regeringsrätten göra en helhetsbedömning av den verksamhet som Scandic bedriver till förmån för sina anställda, och med beaktande av den huvudsakliga beståndsdelen avgöra om det är fråga om en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster.

B — *Uttag och mervärdesskatt*

22. Huvudfrågan i målet avser huruvida sjätte direktivet medger att det i en nationell lagstiftning stadgas att en sådan situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kvalificeras som uttag på grund av att Scandics anställda för måltiderna betalar, till detta företag, ett belopp som understiger självkostnadspriset.

23. Denna möjlighet motsägs av ordalydelsen och andemeningen i sjätte direktivet, liksom därmed också gemenskapslagstiftarens vilja.

4 — Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395).

5 — Samma kriterium i form av hänsyn till detaljer som kringgärdar transaktionen användes i dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881) för definitionen av vissa transaktioner som "tillhandahållande av reklam" (punkterna 16–19).

6 — Domstolen slog fast att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande, tillsammans med nödvändiga arrangemang (matsal, garderob, möbler, porslin) som ställs till gästens förfogande. Domstolen fann emellertid att verksamhet som avser tillhandahållande av livsmedel "för avhämtning", vilken inte är förenad med tjänster som har till ändamål att underlätta en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats, inte hade denna karaktär (punkterna 13 och 14 i domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien).

7 — Detta uttryck (Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung) är en omskrivning av Haunold, P.: "Der Steuergegenstand" i EuGH-*Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien 2001, s. 111.

1) Varför beskatta uttag?

24. Likställandet av uttag med varuleveranser respektive tillhandahållande av tjänster har sin grund i neutralitetsprincipen, som utgör en av grundpelarna inom det gemensamma mervärdesskattesystemet. [8] Enligt denna princip skall beskattningen inte inverka på produktionsprocesserna, [9] varför all affärsverksamhet skall behandlas på samma sätt utan att priserna påverkas. [10] Systemet är enkelt; konsumtion mervärdesbeskattas då den är ett indirekt uttryck för personernas köpkraft och detta sker genom att företagarnas eller yrkesutövarnas transaktioner beskattas varpå dessa genom övervältring flyttar skattebördan till slutkonsumenten. Därigenom uppnås en neutral beskattning för de skattskyldiga eftersom skatten endast belastar den sista länken i kedjan, den som erhåller varan eller åtnjuter tjänsten. [11]

25. En av den angivna principens konsekvenser är att identiska situationer inte får behandlas olika. Av intresse här är att de slutliga mottagarna av en vara eller en tjänst liksom alla de som inte är det, men befinner sig i en materiellt likartad situation, skall beskattas på samma sätt enligt mervärdesskattesystemet. Därvid skall de företagare eller yrkesutövare som agerar på samma sätt som en slutkonsument eller slutanvändare också anses utgöra sådana, så att deras rättshandlingar likställs i syfte att "förhindra att en skattskyldig persons privata konsumtion undgår" beskattning. [12]

26. I domen i det ovan i fotnot 12 nämnda målet De Jong påpekades i detta avseende att artikel 5.6 i sjätte direktivet säkerställer att en skattskyldig person som för eget privat bruk tar ut en vara ur sitt företag och en vanlig konsument som förvärvar samma vara beskattas på samma sätt (punkt 15). [13] I domarna i målen Enkler [14] och Fillibeck [15] tillskrevs artikel 6.2 a ett motsvarande syfte varvid nyttjandet av varan för ett sådant ändamål jämställdes med tillhandahållandet av tjänster mot vederlag.

8 — I dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (REG 1989, s. 1925), punkt 12, och av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche (REG 1993, s. I-2615), punkt 9, anges nämnda princip vara inherent i mervärdesskattesystemet.

9 — Lohse, C.: "Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", i *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien 2001, s. 49.

10 — Denna konsekvens som Mochón Lopez, L., och Jabalera Rodríguez, A. anspelar på i inledningen till det gemensamma verket *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares , Granada 2001, s. 14, utgör neutralitetsprincipens existensberättigande.

11 — Jag har använt liknande formuleringar i punkterna 33 respektive 38 i de förslag till avgörande som lästes upp den 13 januari respektive den 25 mars 2004 i mål C-68/03, Lipjes, där dom meddelades den 27 maj 2004 (REG 2004, s. I-5879), och i mål C-382/02, Cimber Air, där dom meddelades den 16 september 2004 (REG 2004, s. I-8379).

12 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs av den 27 februari 1992 i mål C-20/91, De Jong, dom meddelad den 6 maj 1992 (REG 1992, s. I-2847), punkt 10.

13 — Dom av den 27 april 1999 i mål C-47/97, Kuwait Petroleum (REG 1999, s. I-2323), och av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), i vilka samma idé betonades (punkt 21 respektive punkt 42).

14 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), punkt 33.

15 — Dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 25.

27. Sammanfattningsvis vill man således undvika att den skattskyldiga personen undgår beskattning vid uttag av en vara i rörelsen efter det att mervärdesskatt har dragits av vid inköpet av varan i rörelsen (artiklarna 5.6 och 6.2 a), och följaktligen undvika att denne får en otillbörlig fördel i förhållande till vanliga konsumenter som måste betala mervärdesskatt när de köper varan.

28. Neutralitetsprincipen och den likhet vid beskattningen som den medför leder till samma resultat i det fall då företagaren har tillhandahållit sådana vederlagsfria tjänster, för sitt eget eller personalens privata bruk, som avses i artikel 6.2 b. Då det eftersträvas att de ekonomiska aktörerna skall bära sinsemellan likvärdiga skattebördor då de befinner sig i jämförbara situationer, måste det anses att en näringsidkare som för sitt privata bruk tillgodogör sig tjänster som hör till rörelsen befinner sig i samma situation som dem som erhåller tjänsten mot betalning; det vill säga båda utgör den sista länken i kedjan. [16]

29. Sammanfattningsvis kan en skattskyldig person ta ut (artikel 5.6) eller använda (artikel 6.2 a) en vara som ingår bland företagets tillgångar för rörelsefrämmande ändamål. Om den skattskyldige har dragit av mervärdesskatten när varan förvärvades och därefter agerat som slutkonsument utan att redovisa mervärdesskatt, gynnas denne otillbörligen i förhållande till vanliga köpare eller användare som tvingas betala mervärdesskatt. [17] När företaget i samma syfte tillhandahåller en vederlagsfri tjänst (artikel 6.2 b), utan att någon beskattning sker, möjliggörs en förmånlig obeskattad förbrukning i strid med neutralitetsprincipen.

30. För att underlätta förståelsen av den föreslagna tolkningen kan det vara lämpligt att ge några exempel. [18]

31. En näringsidkare som bedriver bilhandel avsätter en bil för sitt eget bruk eller ger den som gåva till en vän. Denna transaktion är mervärdesskattepliktig (1 000 euro) då den slutkonsumtion som mervärdesskatten är tänkt att belasta annars skulle undgå beskattning. Men om samme näringsidkare vid tidpunkten för bilförvärvet inte hade dragit av erlagd mervärdesskatt skulle denna ha belastat uttaget och bilen ha belastats med en dubbel skattebörda (2 000 euro) i strid med neutralitetsprincipen. Hade mervärdesskat-

16 — Se domarna i de ovan nämnda målen De Jong (punkt 15), Enkler (punkt 33) och Bakcsi (punkt 42).

17 — Denna tanke finns emellertid *a sensu contrario* latent i domen i det ovannämnda målet Kühne, där domstolen slog fast att artikel 6.2 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att avskrivning av en tillgång i rörelsen på grund av att den tas ut för privat bruk inte skall beskattas om avdragsrätt för mervärdesskatten saknats på grund av att tillgången förvärvats från en icke skattskyldig person (punkt 11). Domstolen uttalade sig i liknande ordalag i domen i det ovannämnda målet Bakcsi (punkt 44).

18 — Jag har, om än med vissa modifikationer, tagit intryck av de antaganden som gjorts av López Molino, A.M.: "Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA", i *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada 2001, s 49 och följande sidor.

ten däremot dragits av skulle det enligt nämnda princip ha krävts att skatten hade erlagts så att inte en skattepliktig transaktion hade undgått beskattning. Av denna anledning villkoras uttagsbeskattningen i artiklarna 5.6 och 6.2 a i sjätte direktivet av att ett tidigare avdrag för erlagd skatt skett.

32. Som ett annat exempel kan nämnas en arkitekt som upprättar en ritning för att för egen räkning uppföra ett enfamiljshus. Här börjar och slutar produktionsledet med tillhandahållandet av tjänsten utan föregående led som skulle ha kunnat mervärdesbeskattas. Beskattning av denna transaktion förutsätter inte tidigare avdrag av skatt, då ingen skatt erlagts. Ändamålet med bestämmelsen (artikel 6.2 b) är emellertid alltjämt densamma: "Undvikande av att en skattskyldig person utan beskattning kan erhålla kommersiella tjänster från sitt företag för vilka en privatperson skulle ha fått betala mervärdesskatt".[19]

2) Beskattningsunderlaget vid uttaget

33. Beskattningsunderlaget beräknas i allmänhet med beaktande av den motprestation som den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten erhåller (artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet). När det däremot gäller uttag används i stället antingen varans eller liknande varors inköpspris alternativt självkostnadspriset, eller den skattskyldiges kostnad för att tillhandahålla tjänsterna (artikel 11 A.1 b och c).

34. Något mellanting finns alltså inte. För uttag används andra referensvärden eftersom mottagaren inte har erlagt någon betalning. Alla transaktioner som sker mot vederlag undantas dock från uttagsbeskattning, något som följer av ordalydelsen i de citerade bestämmelserna.

35. Denna tanke överensstämmer med EG-domstolens rättspraxis angående begreppet motprestation, vars huvuddrag fordrar att det mellan leverantören (eller tillhandahållaren av en tjänst) och mottagaren (eller den som erhåller tjänsten) föreligger ett rättsförhållande där ömsesidiga åtaganden görs varvid den ersättning som förstnämnda person erhåller motsvaras av det verkliga värdet av den fördel som sistnämnda person erhåller,[20] något som utgör en subjektiv måttstock enligt vilken det faktiskt erhållna vederlaget i varje enskilt fall skall beaktas i

19 — Detta är generaladvokaten Jacobs ord i hans förslag till avgörande i det ovannämnda målet Mohsche (punkt 22).

20 — Detta slås fast i dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 14, och i dom av den 14 juli 1998 i mål C-172/96, First National Bank of Chicago (REG 1998, s. I-4387), punkt 26.

stället för det belopp som följer av en objektiv värdering.[21] Det förhållandet att det i en ekonomisk verksamhet tas ut priser som är högre eller lägre än kostnaden är alltså irrelevant vid bedömningen av om verksamheten utförs mot vederlag.

36. Som kommissionen har påpekat finns det inte heller något i sjätte direktivet eller i rättspraxis som fordrar att beskattningsunderlaget fastställs i enlighet med värdet av varan eller tjänsten på den marknad där den beskattade transaktionen äger rum, oberoende av erlagt belopp. Detta framgår av själva artikel 11, enligt vilken beskattningsunderlaget inte innefattar prisnedsättningar eller rabatter (artikel 11 A.3) och enligt vilken beskattningsunderlaget nedsätts när varor avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter att tillhandahållandet har ägt rum (artikel 11 C.1). Beskattningsunderlaget fastställs alltid utifrån vad som erhållits,[22] en regel som också baseras på neutralitetsprincipen och utformandet av denna skatt som en indirekt skatt på den köpkraft som manifesteras genom konsumtionen, med krav på att skatten fastställs i enlighet med det mervärde som faktiskt tillförts i det sista ledet av det ekonomiska förloppet.[23]

37. I systematiken i artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet ryms endast vederlagsfria transaktioner. Övriga transaktioner anses ske mot vederlag även om det erlagda vederlaget understiger kostnaden för dem och de omfattas därmed av artikel 2.1 Dessa bestämmelser går alltså inte att förena med en nationell lagstiftning enligt vilken förlustförsäljningar anses utgöra uttag.

38. Den svenska regeringen har bestridit denna uppfattning och hävdat att det inte

21 — Domen i det ovannämnda målet Fillibeck, punkt 13, dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), punkt 27, och av den 29 mars 2001 i mål C-404/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-2667), punkt 38.

22 — Detta är fast rättspraxis inom gemenskapen. Se exempelvis dom av den 29 maj 2001 i mål C-86/99, Freemans (REG 2001, s. I-4167), punkt 27 och där angiven rättspraxis.

23 — Ett annat exempel (här använder jag ett fall som Mochón López, L., och Jabalera Rodríguez, A., redogör för i angivet arbete, s. 13): Näringsidkaren B säljer en viss tillgång för marknadsvärdet (150 euro), som inköpts från en annan näringsidkare A för 100 euro. Mervärdesskatten på detta förvärv var 16 euro (skattesats 16 procent), och vid försäljningen uppgår mervärdesskatten till 24 euro som övervältras på konsumenten. Beloppet som skall redovisas till skattemyndigheten är utgående minus ingående mervärdesskatt (24–16=8 euro), medan slutkonsumenten får betala hela beloppet (24 euro). Det skall noteras att skatten i förhållande till B är neutral. I ett första skede utgjorde den nämligen en kostnad (16 euro) men kom senare att förvandlas till en intäkt (24 euro), vilken slutligen neutraliserades genom att mellanskillnaden till B:s fördel (8 euro) redovisades till skattemyndigheten. Därmed påverkas inte priset på varor och tjänster av den skatt som de påförs i och med att den varken utgör intäkt eller kostnad i rörelsen eller yrkesverksamheten. Om näringsidkaren B av någon anledning säljer varan, som inköpts för 100 euro jämte 16 euro i mervärdesskatt, för 90 euro, kan emellertid inte mervärdesskatten beräknas efter marknadsvärdet (150 euro) i stället för efter det verkliga försäljningspriset (90 euro) eftersom mervärdesskatten då skulle bli 24 euro i stället för 14,4 euro, en nackdel som skulle omintetgöra den neutralitet som skall upprätthållas inom detta indirekta beskattningssystem.

föreligger någon skillnad mellan tillhandahållanden som sker mot en symbolisk ersättning och tillhandahållanden som sker utan vederlag. Regeringens argumentation är retorisk och saknar relevans för den omdiskuterade frågan eftersom det i beslutet om hänskjutande anges att Scandics anställda betalar ett belopp för måltiderna som är större än företagets kostnad för dessa, även om detta belopp i framtiden kan "komma att understiga" denna kostnad. Inte vid något tillfälle används dock begreppet "symbolisk ersättning".

39. Den svenska regeringens farhåga för att belopp annars kan undandras från beskattning, som den delar med den danska och den grekiska regeringen, utgör inte grund för att godta dess tolkning. Regeringen har nämligen bortsett från att gemenskapslagstiftaren har beaktat denna eventualitet och i artikel 27 i sjätte direktivet lämnat dörren öppen för medlemsstaterna att under vissa förhållanden avvika från direktivet. Likaså bortses från att det legitima intresset av att undvika att lagen kringgås inte kan utgöra ett tvingande skäl som förvandlar undantaget (fastställande av beskattningsunderlaget i enlighet med marknadspriset för vederlagsfria tillhandahållanden) till huvudregel och genom analogi utvidgar ordalydelsen i en skattebestämmelse. Användningen av en analogi överensstämmer nämligen dåligt med de principer som styr detta område av lagstiftningen, vilket skall förklaras längre ned.

40. Den svenska regeringens uppfattning synes hur som helst inte kunna vinna något bifall även om den påstås innebära att neutraliteten vid beskattningen bevaras. Enligt regeringens yttrande betalar ett företag som subventionerar personalmåltider via ett cateringföretag subventionsbeloppen till detta företag som ett komplement till det pris som personalen betalar till cateringföretaget. Denna subvention skall då anses vara direkt kopplad till priset och den ingår enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet i beskattningsunderlaget. Enligt den svenska regeringen bör även en arbetsgivare som själv utför restaurangtjänsterna för att kunna tillhandahålla personalmåltider behandlas på samma sätt. Detta är emellertid inte möjligt om endast det belopp som de anställda betalar beskattas.

41. Den svenska regeringen tillskriver begreppet subvention en alltför stor omfattning eftersom detta begrepp används i sjätte direktivet i en juridisk-teknisk mening som en åtgärd genom vilken det allmänna kan främja verksamheten inom ett område genom att ge enskilda personer ekonomiska förmåner. EG-domstolen fordrar av denna anledning att en myndighet beviljar förmånen, ett villkor som implicit förutsätter tre aktörers deltagande, nämligen den myndighet som beviljar subventionen, den näringsidkare som gynnas och slutkonsumenten.[24] Sammanfattningsvis innefattar artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet "endast ... subventioner som utgör hela eller en del av det vederlag

24 — Dom av den 22 november 2001 i mål C-184/00, Office des Produits Wallons (REG 2001, s. I-9115), punkt 10. Samma tanke går igen i dom av den 15 juli 2004 i mål C-381/01, kommissionen mot Italien (REG 2004, s. I-6845), och i mål C-144/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2004, s. I-6985), punkterna 32 respektive 31.

för en transaktion avseende leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utbetalas av en tredje part till säljaren eller tjänsteleverantören". [25]

42. Den svenska regeringen förbiser i själva verket den materiella dimensionen av legalitetsprincipen inom skatterätten som, liksom inom straffrätten i frihetshänseende, har till ändamål att lagstiftaren i kraft av sin suveränitet skall vara ensam om rätten att begränsa medborgarnas egendom. [26] Ett oundgängligt komplement till denna princip är förbudet mot att göra analogislut vid tolkningen av skattebestämmelser som är till den skattskyldiges nackdel, varvid de som tillämpar bestämmelserna i allmänhet och domarna i synnerhet inte får gå längre än vad lagstiftarens vilja — sådan den uttrycks i lagen — tillåter, och således inte får beskatta transaktioner som inte nämns i lagtexten. Den svenska regeringen grundar utvidgningen av subventionsbegreppet i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet på en analog tolkning, men detta sätt att utvidga det objektiva tillämpningsområdet för skattebestämmelserna förbjuds uttryckligen i vissa medlemsstaters lagstiftningar. [27]

25 — Domslutet i domen i det ovannämnda målet Office des Produits Wallons.

26 — Legalitetsprincipen tillkom inom straffrätten och skatterätten under medeltiden som en begränsning av furstens befogenheter. I Spanien kunde samhällen och städer villkora införandet av skatter till förmån för kronan och straffbeläggandet av vissa beteenden av ett godkännande från representativa församlingar (cortes). Framväxandet av ett förbund mellan monarkin och samhället som politisk aktör, varigenom den politiska klassen befästes och en vidare utveckling av furstens makt förhindrades är en återkommande faktor, om än med betydande variationer och nyanser, vid uppkomsten av de olika medeltida kungarikena i Spanien. I Aragonien och Navarra erhöll Cortes befogenheter i lagstiftnings- och skattehänseende från slutet av 1200-talet fram till mitten av 1300-talet (se Ladero Quesada, M.A., "España: reinos y señoríos medievales", i *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, andra utgåvan, Madrid, 1998, s 95–129). I Kastilien höll denna institution, som nådde sin höjdpunkt under 1300- och 1400-talen, en lägre profil, och även om den spelade en framträdande roll inom politiken var dess befogenheter mera begränsade (Valdeón, J., "Los reinos cristianos a fines de la Edad Media", i *Historia de España*, Historia 16, Madrid, 1986, s. 391–455, särskilt s. 414-423).

27 — Ett exempel är artikel 14 i Ley General Tributaria española (Lag 58/2003, Boletín Oficial del Estado av den 18 december 2003), enligt vilken analogier för att utvidga skatteplikten till att gälla andra transaktioner än de som följer strikt enligt ordalydelsen inte är tillåtna. I Tyskland har Bundesfinanzhof (högsta federala domstol i mål om skatter) vid flera tillfällen underkänt tillämpningen av denna tolkningsmetod när den varit till nackdel för den skattskyldige (Bundesteuerblatt II 1972, 455, 457; Bundesteuerblatt II 1976, 246, 248; Bundesteuerblatt II 1977, 283, 287; Bundesteuerblatt II 1978, 346; Bundesteuerblatt II 1982, 618). I belgisk doktrin synes fördömandet av analog tolkning av skattebestämmelser vara enhälligt, och det hänvisas till en dom från Cour de cassation av den 13 april 1978 (i målet belgiska staten, finansministeriet, mot Bodson Fr., A och M., *Pasicrisie belgeManuel de droit fiscal:2000*, Larcier, tjugoförsta utgåvan, Bryssel 2000, s. 68 och 69, och Dassesse, M., och Minne, P.: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruylant, femte utgåvan, Bryssel 2001, s. 58 och s. 59. I Frankrike är uppfattningen splittrad och läget mera oklart (se Marchesson P.: *L'interpretation des textes fiscaux*, Economica, Paris 1980, s. 197–234; Philip, L.: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Economica, Paris 1991, vol. II, s. 971 och s. 972; Trotabas, L., och Cotteret, J.M., Droit Fiscal, Dalloz, åttonde utgåvan, Paris 1996, s. 272 och s. 273; Donet, F.: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, L.G.D.J., Paris 1997, s. 157–164; och Bouvier, M.: *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, L.G.D.J., femte utgåvan, Paris 2003, s. 42–47). Cour de cassation har emellertid vid något tillfälle slagit fast att analog tolkning inte är tillåten inom skatteområdet (dom av den 25 oktober 1975, Bull. III nr 309, nr 234).

## VI — Förslag till avgörande

43. Mot bakgrund av vad jag anfört ovan föreslår jag att domstolen besvarar Regeringsrättens tolkningsfrågor enligt följande:

"Artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att de utgör hinder för att det i nationell lagstiftning föreskrivs att tillhandahållande av en vara eller tjänst mot vederlag utgör uttag när priset understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för denna vara eller liknande varor eller kostnaden för att utföra tjänsten."