OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 23 listopada 2004 r. [1]

I — Wstęp

1. Regeringsrätten (najwyższy sąd administracyjny w Szwecji) rozpatruje odwołanie dotyczące sposobu, w jaki należy potraktować w dziedzinie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") posiłki, które przedsiębiorstwo sektora hotelarskiego dostarcza swoim pracownikom po cenie niższej od ich wartości.

2. W celu rozstrzygnięcia sprawy musi ustalić, czy szósta dyrektywa [2], a w szczególności jej art. 2, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które za przekazanie, obok transakcji nieodpłatnych, uznaje przypadki, w których podatnik dostarcza towary lub świadczy usługi po cenie niższej niż koszt zakupu towarów lub niższej niż koszt usługi.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe: szósta dyrektywa*

3. Artykuł 2 ust. 1 określający zakres zastosowania dyrektywy stanowi, iż „opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4. Podstawę opodatkowania oblicza się uwzględniając wszystko, co stanowi wartość otrzymanego świadczenia wzajemnego w przez dostawcę lub usługodawcę ze strony kupującego, usługobiorcy lub osoby trzeciej [art. 11 część A ust. 1 lit. a)].

5. Na skutek zrównania z dostawą odpłatną, podatkowi VAT podlega również przekazanie podatnika towarów ze swojego przedsiębior-

stwa na cele prywatne podatnika lub jego pracowników, podobnie jak i bardziej ogólnie przeznaczenie ich na cele niezwiązane z jego przedsiębiorstwem, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegał w całości lub w części odliczeniu (art. 5 ust. 6).

6. W niniejszych przypadkach podstawę opodatkowania stanowi cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy [art. 11 część A ust. 1 lit. b)].

7. Na podstawie art. 6 ust. 2 lit. b) zrównane z odpłatnym świadczeniem usług jest nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów niezwiązanych z jego przedsiębiorstwem, kiedy to podstawę opodatkowania stanowi suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usługi [art. 11 część A ust. 1, lit c)].

B — *Prawo szwedzkie: Lagen om medvärdesskatt*

8. Lagen om mervärdesskatt (ustawa 1994:200), ustawa regulująca w Szwecji podatek VAT, za korzystanie dla potrzeb własnych uważa w szczególności przekazanie przez podatnika towarów dokonane nieodpłatnie lub za cenę niższą od ceny zakupu, a gdy nie jest ona znana, za cenę niższą od kosztu produkcji z chwili przekazania [rozdział 2 art. 2 w związku z rozdziałem 7 art. 3 ust. 2 lit. a)].

9. Przez korzystanie z usług na potrzeby własne należy rozumieć wykonanie, zlecenie wykonania lub zapewnienie przez podatnika w jakikolwiek inny sposób usługi odpowiadającej prywatnym potrzebom samego podatnika, jego pracowników lub celom innym niż związane z jego działalnością, jeśli usługa ta oferowana jest nieodpłatnie lub po cenie niższej niż wartość usługi w chwili jej wykonania [rozdział 2 art. 5 akapit 1 zdanie pierwsze w związku z rozdz. 7 art. 3 ust. 2 lit. b)].

10. W obu przypadkach, ażeby można było mówić o przekazaniu, konieczne jest, aby owo obniżenie ceny nie było uzasadnione racjami ekonomicznymi. Zgodnie z brzmieniem rozdziału 7 art. 2 zdanie pierwsze, podstawę opodatkowania stanowi wartość transakcji obliczona według jednej ze wskazanych tam metod.

III — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (zwany dalej „Scandic") prowadzi hotel i restaurację dostarczając swoim pracownikom (od 23 do 25 osób) posiłki w trakcie dnia pracy po cenie niższej od poniesionych przez niego kosztów[3]. Pracownicy otrzymują posiłek i przechodzą z nim do kantyny. Po zakończeniu posiłku zbierają nakrycia stołowe oraz pozostałe naczynia i umieszczają je w specjalnie przygotowanych do tego celu koszach.

12. Ażeby dowiedzieć się, jakiemu reżimowi podatkowemu podlegać będą opisane świadczenia, Scandic skierował do Skatterättsnämnden (organu, do którego należy wydawanie jednostkom opinii podatkowych) dwa pytania. Pierwsze dotyczyło tego, czy należy świadczenia te należy uznać za dostawę żywności, podlegającą 12% stawce podatku, czy też za usługę gastronomiczną podlegającą 25% stawce podatku. Drugie pytanie dotyczyło ustalenia tego, czy podstawę opodatkowania należało ustalić w oparciu o kwotę zapłaconą przez pracownika, czy też zgodnie z zasadami przewidzianymi w szwedzkim ustawodawstwie dla przekazania.

3 — W rzeczywistości zgodnie z postanowieniem odsyłającym pracownicy płacą cenę nieznacznie wyższą niż koszt usługi, jednakże w przyszłości płacić będą cenę niższą. Opinia podatkowa, której dotyczy spór w postępowaniu przed sądem krajowym, opiera się właśnie na tej drugiej hipotezie.

13. W opinii z dnia 10 czerwca 2002 r. ww. organ opiniodawczy odpowiedział, że chodzi o usługę gastronomiczną, której podstawę opodatkowania wylicza się zgodnie z rozdziałem 2 art. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze w związku z rozdziałem 7 art. 3 ust. 2 lit. b) Lagen om mervärdesskatt.

14. Nie zgadzając się z tą opinią Scandic zwrócił się do Regeringsrätten twierdząc, że dostarczana przez niego jego pracownikom żywność powinna zostać uznana za dostawę towarów i w związku z tym podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona w oparciu o świadczenie wzajemne pracowników.

15. Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy pojęcie przekazania ujęte w art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b), obejmuje jedynie transakcje nieodpłatne lub też, podobnie jak ustawa szwedzka, obejmuje również transakcje, w których usługobiorca uiszcza jedynie opłatę symboliczną lub opłatę ściśle związaną z poniesionym kosztem:

„1) W przypadku, gdyby Regeringsrätten przy rozpoznawaniu sprawy uznał, że świadczenie spółki stanowi dostawę towarów, to czy wykładni przepisów art. 2 i art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy

należy dokonywać w ten sposób, że przepisy te sprzeciwiają się ustawodawstwu Państwa Członkowskiego, zgodnie z którym przekazanie należy rozumieć zbycie towaru przez podatnika innej osobie w zamian za świadczenie wzajemne, którego wartość jest niższa od ceny nabycia towaru lub towarów podobnych, a gdy nie jest ona znana, którego wartość jest niższa niż poniesione koszty?

2) W przypadku, gdyby Regeringsrätten przy rozpoznawaniu sprawy uznał, że świadczenie spółki stanowi usługę gastronomiczną, to czy wykładni przepisów art. 2 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że przepisy te sprzeciwiają się ustawodawstwu Państwa Członkowskiego, zgodnie z którym za korzystanie dla prywatnych potrzeb należy uznać także sytuacje, w których podatnik sam wykonuje usługę, zleca jej wykonanie lub w jakikolwiek inny sposób zapewnia świadczenie usługi dla siebie lub dla swoich pracowników, w celu nie związanym z jego działalnością, w zamian za wynagrodzenie niższe niż koszt świadczenia usługi?".

IV — Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

16. Zarówno Komisja Europejska, jak i rząd szwedzki, duński oraz grecki przedstawiły swoje uwagi na piśmie w terminie określonym w art. 20 Statutu Trybunału Sprawiedliwości WE.

17. W dniu 21 października 2004 r. odbyła się rozprawa, w której uczestniczyli w celu wygłoszenia swoich uwag, obok przedstawiciela ww. instytucji, przedstawiciele rządów szwedzkiego, greckiego i fińskiego.

V — Ocena pytań prejudycjalnych

A — *Uwaga wstępna: prawna klasyfikacja transakcji*

18. Ponieważ Regeringsrätten przedstawił to samo pytanie w odniesieniu do dwóch różnych hipotez, wedle których dostarczanie posiłków pracownikom Scandic powinno być uznane bądź za dostawę towarów, bądź za świadczenie usług, to wydaje się że nie on jest zainteresowany uzyskaniem opinii Trybunału dotyczącej charakteru transakcji, wokół którego toczy się spór w postępowaniu przed sądem krajowym. Zgodnie z podziałem kompetencji związanych z postępowaniem prejudycjalnym, to do sądu krajowego należy kwalifikacja prawna stanu faktycznego, który, w przypadku gdy należy zastosować przepisy prawa wspólnotowego, powinien kierować się hermeneutycznymi wskazówkami Trybunału.

19. Jak wskazała Komisja w pisemnych uwagach, użyte w szóstej dyrektywie pojęcia „dostawa towarów" i „świadczenie usług"

wymagają jednolitej interpretacji, a co za tym idzie wymagają orzeczenia prejudycjalnego Trybunału. W związku z tym, pomimo, iż sąd szwedzki o to nie wystąpił, należy przypomnieć utrwalone linie orzecznictwa Trybunału w tej kwestii.

20. W wyroku w sprawie Linien [4], Trybunał orzekł, iż w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w których ona przebiega, w celu określenia jej cech charakterystycznych (pkt 12) [5]. Postępując zgodnie z tą regułą, Trybunał ocenił, iż prowadzenie restauracji na promach obsługujących regularne połączenia pomiędzy portami Faaborg (Dania) i Gelting (Niemcy) stanowi usługę (pkt 15), ponieważ przeważały cechy charakterystyczne dla tego stosunku umownego, podczas gdy dostawa żywności stanowiła najmniejszą część w całej transakcji. (pkt 13 i 14) [6].

21. Nie można zatem dzielić czynności podlegającej opodatkowaniu na części, w celu ich odrębnego opodatkowania podatkiem VAT. Stosując zasadę „jednolitego świadczenia" [7], Trybunał koncentruje się na wszystkich elementach danej transakcji, dokonując jej klasyfikacji na podstawie dominującego składnika. Postępując zgodnie z tym kryterium Regeringsrätten powinien dokonać całościowej oceny działalności prowadzonej przez Scandic na rzecz jego pracowników i skoncentrować się na jej dominującym elemencie w celu zaklasyfikowania jej jako dostawy towarów lub świadczenia usług.

B — *Przekazanie a podatek VAT*

22. Istota sprawy sprowadza się do ustalenia tego, czy szósta dyrektywa zezwala na to, aby regulacja krajowa uznawała za przekazanie sytuację, z którą mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, z tego powodu, iż pracownicy Scandic płacą jej pewną kwotę za posiłki, która jest niższa nawet od poniesionego kosztu produkcji.

23. Treść i wymowa szóstej dyrektywy, a co za tym idzie wola prawodawcy wspólnotowego, podążają w kierunku przeciwnym niż wskazana powyżej teza.

4 — Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395.

5 — Trybunał posłużył się tym samym kryterium, zgodnie z którym należy uwzględnić wszystkie okoliczności dotyczące danej transakcji, w wyroku z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5881, w celu uznania pewnych czynności za „usługi reklamowe" (pkt od 16 do 19).

6 — Trybunał wskazał, iż wydawanie przygotowywanych posiłków i napojów przeznaczonych do natychmiastowej konsumpcji było wynikiem całego szeregu usług począwszy od ich przygotowania, a skończywszy na ich materialnym dostarczeniu w naczyniu, wraz z towarzyszącą mu niezbędną infrastrukturą (sala restauracyjna, szatnia, umeblowanie, nakrycie stołowe), pozostawioną do dyspozycji klienta. Niemniej jednak Trybunał odmówił takiego charakteru transakcjom kupna przyrządzonego mięsa „na wynos", którym nie towarzyszą usługi mające na celu uprzyjemnienie konsumpcji na miejscu w odpowiednim otoczeniu (pkt 13 i 14 wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Linien).

7 — Wyrażenie to („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung") stanowi parafrazę P. Haunold: „Der Steuergegenstand", w EuGH-*Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wiedeń 2001 r., str. 111.

1) Dlaczego opodatkowuje się przekazanie?

24. Zrównanie przekazania z odpłatną dostawą towarów lub odpłatnym świadczeniem usług jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej, która stanowi podstawowy element wspólnego systemu podatku VAT [8], której celem jest, aby opodatkowanie nie wywierało żadnego wpływu na proces produkcji [9], dzięki traktowaniu w jednakowy sposób wszystkich rodzajów działalności gospodarczej bez zmiany ich ceny [10]. Mechanizm jest prosty: podatkiem VAT opodatkowane są działania konsumpcyjne stanowiące pośredni wyraz możliwości ekonomicznych jednostki. Następuje to poprzez opodatkowanie transakcji przedsiębiorców lub osób zawodowo wykonujących dany rodzaj działalności, którzy za pomocą mechanizmu przerzucania podatku, przenoszą ciężar podatkowy na konsumenta końcowego z tym skutkiem, iż podatek staje się „neutralny" dla podatników, jako że ponoszony jest przez osobę będącą ostatnim ogniwem w łańcuchu, otrzymującą towar lub korzystającą z usługi [11].

25. Jedną z konsekwencji tej zasady neutralności jest zakaz odmiennego traktowania identycznych sytuacji. W niniejszej sprawie odbiorcy końcowi oraz osoby, które nimi nie będąc, znajdują się w sytuacji zasadniczo podobnej z punktu widzenia podatku VAT, powinny zostać poddane temu samemu reżimowi podatkowemu. W związku z tym, jeżeli przedsiębiorcy lub osoby zawodowo wykonujące dany rodzaj działalności zachowują się jak nabywca końcowy lub końcowy użytkownik, powinni być za takich uznani w drodze zrównania ich czynności prawnych w celu „uniemożliwienia, aby konsumpcja na potrzeby własne podatnika uniknęła" opodatkowania [12].

26. Podobnie w cytowanym przeze mnie w przypisie 12 wyroku w sprawie De Jong wskazano, że art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy gwarantuje równość podatkową pomiędzy podatnikiem, który korzysta z towaru swego przedsiębiorstwa do celów prywatnych, a zwykłym konsumentem, który nabywa ten towar (pkt 15) [13]. Wyroki w sprawie Enkler [14] oraz w sprawie Fillibeck [15] nadają to samo znaczenie art. 6 ust. 2 lit. a) zrównując korzystanie z towarów do takich celów z nieodpłatnym świadczeniem usług.

8 — Wyroki z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 Kühne, Rec. str. 1925, pkt 12, oraz z dnia 25 maja 1993 r. w sprawie C-193/91 Mohsche, Rec. str. I-2615, pkt 9, klasyfikują wspomnianą zasadę jako „właściwą istocie" podatku VAT.

9 — C. Lohse: „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", *w EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wiedeń 2001 r., str. 49.

10 — Konsekwencja ta, na którą powołują się L. Mochón Lopez i A. Jabalera Rodríguez, we wstępie do ich wspólnej pracy *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, wyd. Comares, Granada 2001 r., str. 14, okazuje się powodem istnienia zasady neutralności.

11 — W podobny sposób wypowiedziałem się odpowiednio w pkt 33 i 38 opinii przedstawionych w dniach 13 stycznia i 25 marca 2004 r. w sprawach C-68/03 Lipjes (wyrok z dnia 27 maja 2004 r., Zb.Orz. str. I-5879) oraz C-382/02 Cimber Air (wyrok z dnia 16 września 2004 r., Zb.Orz. str. I-8379).

12 — Opinia przedstawiona przez rzecznika generalnego Jacobsa w dniu 27 lutego 1992 r. w sprawie C-20/91 De Jong (wyrok z dnia 6 maja 1992 r. Rec. str. I-2847), pkt 10.

13 — Trybunał powtórzył to samo stanowisko w wyrokach z dnia 27 kwietnia 1999 r. w sprawie C-48/97 Kuwait Petroleum, Rec. str. I-2323, oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98, odpowiednio pkt 21 i 42.

14 — Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler (Rec. str. I-4517), pkt 33.

15 — Wyrok z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. str. I-5577, pkt 25.

27. W ten sposób chodzi o uniknięcie sytuacji, w której podatnik po odliczeniu podatku od zakupu towaru przeznaczonego dla jego przedsiębiorstwa, mógłby uniknąć zapłaty podatku, gdyby sam korzystał z tego towaru [art. 5, ust. 6 oraz art. 6 ust. 2, lit. a)] oraz w której w związku z tym przysługiwałyby mu nienależne korzyści w porównaniu ze zwykłym kupującym, który musi zapłacić podatek w chwili, gdy nabył lub skorzystał z tego dobra [16].

28. Zasada neutralności i równości systemu podatkowego prowadzą do tego samego rozwiązania w przypadku nieodpłatnego świadczenia usług przez przedsiębiorcę na potrzeby własne lub na potrzeby jego pracowników, o którym mowa w art. 6 ust. 2 lit. b). Jeżeli zmierza się do tego, aby podmioty gospodarcze znajdujące się w podobnych sytuacjach ponosiły równoważny ciężar podatkowy, to przedsiębiorca, który korzysta z usług swojego przedsiębiorstwa na użytek prywatny, znajduje się z punktu widzenia podatku VAT w tej samej sytuacji, co poszczególny odbiorca zobowiązany do jego zapłaty: oba podmioty stanowią ostatnie ogniwo w łańcuchu.

29. Podsumowując, podatnik może przekazać (art. 5 ust. 6) lub korzystać [art. 6 ust. 2, lit a)] z dobra swojego przedsiębiorstwa do celów niezwiązanych z jego działalnością. Jednakże jeżeli w momencie nabycia tego dobra podatnik ten dokonałby odliczenia podatku VAT i następnie, zachowując się jak konsument końcowy, nie zapłaciłby podatku, korzystałby on z nienależnego uprzywilejowania w stosunku do zwykłych kupujących lub użytkowników, którzy są zobowiązani do zapłaty tego podatku [17]. Jeżeli nieodpłatnie korzysta on z usługi swojego przedsiębiorstwa do celów prywatnych [art. 6 ust. 2, lit. b)] nie płacąc przy tym żadnego podatku, oznacza to przyzwolenie na zwolnioną, uprzywilejowaną konsumpcję, która narusza zasadę neutralności.

30. Ażeby ułatwić zrozumienie zaproponowanej przeze mnie interpretacji, wydaje mi się słuszne przedstawienie kilku przykładów [18].

31. Przedsiębiorca zajmujący się wynajmem i sprzedażą samochodów korzysta z jednego z nich na swój prywatny użytek lub też darowuje go swojemu przyjacielowi. Takie przekazanie podlega podatkowi VAT (1000 euro), albowiem w przeciwnym wypadku, uniknięto by opodatkowania konsumpcji, dla której ustanowiono podatek. Jednakże gdyby ów podatnik nie dokonał odliczenia podatku VAT w chwili nabycia pojazdu i korzystanie dla potrzeb własnych podlegałoby podatkowi VAT, oznaczałoby to podwójne opodatkowanie samochodu (2000 euro) z naruszeniem zasady neutralności; natomiast jeżeli prze-

16 — Zobacz ww. wymienione wyroki w sprawach De Jong (pkt 15), Enkler (pkt 33) i Bakcsi (pkt 42).

17 — Pogląd ten wynika a *contrario* z ww. wyroku w sprawie Kühne, w którym Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że wyłączona spod opodatkowania jest amortyzacja dobra przedsiębiorstwa na tej podstawie, iż jest ono wykorzystywane do celów prywatnych, jeżeli towar ten nie stanowił podstawy do odliczenia podatku VAT z powodu zakupu towaru przez osobę, która nie posiada statusu podatnika (pkt 11). W podobny sposób wypowiedział się Trybunał w ww. wyroku w sprawie Bakcsi (pkt 44).

18 — Kierowałem się, aczkolwiek dokonując w nich zmian, przykładami przedstawionymi przez A.M. López Molino w: „Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA" w *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, wyd. Comares, Granada 2001 r., str. 49 i nast.

ciwnie, podatnik ten dokonałby odliczenia, wspomniana wyżej zasada wymagałaby, aby dokonał on zapłaty podatku, aby uniknąć sytuacji, w której okoliczność podlegająca opodatkowaniu uniknie opodatkowania. Z tego powodu art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy uzależniają opodatkowanie przekazania od wcześniejszego odliczenia podatku.

32. Inny przykład. Architekt przygotowuje projekt w celu wybudowania sobie domu. W tym przypadku „łańcuch produkcji" rozpoczyna się i kończy z chwilą wykonania usługi i nie obejmuje wcześniejszych faz, które stanowiłyby podstawę do naliczenia podatku VAT, w związku z czym nie można uzależnić opodatkowania tej transakcji od wcześniejszego odliczenia kwot podatku, który nigdy nie został naliczony. Niemniej jednak cel tego przepisu [art. 6 ust. 2 lit b)] pozostaje ten sam: „uniknięcie tego, aby podatnik korzystał ze zwolnienia z podatku usług handlowych swojego przedsiębiorstwa, za które osoba prywatna musiałaby zapłacić podatek VAT" [19].

2) Podstawa opodatkowania w przypadku przekazania

33. Co do zasady podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne, które otrzymuje dostawca lub usługodawca [art. 11, cześć A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy]. Z kolei w przypadku przekazania jest to bądź cena zakupu towaru, bądź cena podobnych towarów lub też suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usługi [art. 11 część A ust. 1 lit. a) i c)].

34. Brak jest zatem rozwiązania pośredniego. W przypadku przekazania bierze się pod uwagę inny punkt odniesienia, ponieważ brak jest jakiejkolwiek zapłaty ze strony osoby otrzymującej towar lub usługę, a także z uwagi na to, że zgodnie z brzmieniem ww. przepisów wyłączeniu podlegają wszystkie odpłatne transakcje.

35. Stanowisko to pozostaje w zgodzie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w przedmiocie koncepcji świadczenia wzajemnego, którego konstrukcja wymagają istnienia pomiędzy sprzedawcą (lub usługodawcą) a nabywcą (usługobiorcą) stosunku prawnego obejmującego zobowiązania wzajemne, w którym wynagrodzenie otrzymane przez sprzedawcę stanowi rzeczywiste świadczenie wzajemne w stosunku do korzyści otrzymanej przez nabywcę [20]. Tym samym świadczenie wzajemne stanowi subiektywny miernik, który posługuje się raczej rzeczywistą wartością korzyści otrzymanej

19 — Są to słowa rzecznika generalnego Jacobsa zawarte w opinii przedstawionej w sprawie Mohsche, pkt 22.

20 — Podobnie wyroki z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, pkt 14, oraz z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First Nacional Bank of Chicago, Rec. str. I-4387, pkt 26.

w danym przypadku, niż wartością ustaloną na podstawie obiektywnych kryteriów [21]. W związku z powyższym okoliczność, iż dana transakcja dokonywana jest po cenie wyższej lub niższej niż koszt produkcji nie ma znaczenia dla zakwalifikowania tej transakcji jako nieodpłatnej.

36. Ponadto zgodnie z tym na co wskazuje Komisja, zarówno w szóstej dyrektywie, jak i w orzecznictwie, nie jest wymagane, aby podstawa opodatkowania była ustalana na podstawie oszacowania wartości rynkowej opodatkowanej transakcji, niezależnie od rzeczywiście otrzymanej ceny. W tym samym kierunku podąża sam art. 11, zgodnie z którym wspomniany element służący ustaleniu należności podatkowej nie obejmuje obniżek ceny ani rabatów (część A ust. 3), ponieważ podstawa opodatkowania podlega stosownemu obniżeniu w przypadku unieważnienia, odstąpienia lub rozwiązania umowy albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też, w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy (część C ust. 1). Podstawa opodatkowania zawsze jest określana na podstawie otrzymanego świadczenia [22]; reguła ta również opiera się na zasadzie neutralności i na pośrednim charakterze podatku obciążającego potencjał ekonomiczny, który wyraża się w konsumpcji, co wymaga, aby kwota podatku ustalona była na podstawie wartości rzeczywiście „dodanej" w końcowej fazie procesu ekonomicznego [23].

37. Konstrukcja art. 5 ust. 6 i 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje jedynie transakcje nieodpłatne; pozostałe, pomimo, iż dokonywane są po cenie niższej niż koszt ich produkcji, należy uznać za transakcje odpłatne, podlegające art. 2 ust. 1. Tym samym takie przepisy nie sprzeciwiają się ustawodawstwu krajowemu, które kwalifikuje te transakcje jako „sprzedaż ze stratą".

38. Rząd szwedzki odrzuca to stanowisko podnosząc, iż brak jest jakiejkolwiek różnicy

21 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 13; z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. str. I-5339, pkt 27; oraz w sprawie C-404/99 Komisja przeciwko Francji z dnia 29 marca 2001 r., Rec. str. I-2667) pkt 38.

22 — Jest to stanowisko ten jest utrwalone w orzecznictwie. Zobacz w szczególności wyrok z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie C-86/99 Freemans, Rec. str. I-4167, pkt 27, i powołane tam orzecznictwo.

23 — Inny przykład (którym tym razem posłużył się L. Mochón López i A. Jabalera Rodríguez, w ww. pracy, str. 13): przedsiębiorca B sprzedaje po cenie rynkowej (150 euro) określony towar nabyty u innego przedsiębiorcy A po cenie 100 euro. W chwili nabycia podatek naliczony wynosił 16 euro (przy stawce podatku 16%), zaś przy sprzedaży pobrano 24 euro, która to kwota przeniesiona zostanie na konsumenta. Kwota, którą powinien on zapłacić to otrzymana kwota podatku minus zapłacona przez niego kwota podatku (24 – 16 = 8 euro), podczas, gdy konsument końcowy poniesie całą sumę (24 euro). Można zauważyć, iż w odniesieniu do B, podatek ma neutralny charakter. W rzeczywistości bowiem, w pierwszej chwili podatek oznaczał wydatek (16 euro), ale później przekształcił się on w przychód (24 euro), tracąc na koniec charakter korzyści, poprzez zapłatę do budżetu państwa różnicy (8 euro). W ten sposób podatek nie ma wpływu na cenę towarów lub usług, od których jest ponoszony, ponieważ nie stanowi ani kosztu, ani korzyści dla przedsiębiorstwa lub osoby zawodowo trudniącej się wykonywaniem danego rodzaju działalności. Jednakże jeżeli z jakiegokolwiek powodu sprzedany zostanie za 90 euro towar zakupiony za 100 euro, za który pobrano podatek w kwocie 16 euro, to podatek VAT nie może być obliczany na podstawie wartości rynkowej (150 euro) niezależnie od rzeczywistej ceny transakcji (90 euro), ponieważ podatek wynosiłby 24 euro w miejsce 14,4, co byłoby krzywdzące dla przedsiębiorcy i oznaczałoby zniweczenie zasady neutralności, która powinna rządzić systemem tego podatku pośredniego.

pomiędzy transakcją dokonaną za cenę symboliczną a transakcją nieodpłatną. Jego argumentacja jest zbyt retoryczna i pozbawiona jest znaczenia dla niniejszej sprawy, ponieważ z postanowienia odsyłającego wynika, iż pracownicy Scandic płacą za posiłki cenę wyższą niż koszty poniesione przez spółkę, aczkolwiek w przyszłości cena ta „może być niższa", przy czym w żadnym momencie nie używa pojęcia „opłata symboliczna".

39. Obawa przed oszustwem, która wynika ze stanowiska rządu szwedzkiego, podobnie jak i ze stanowiska rządu greckiego oraz fińskiego nie może stanowić jego uzasadnienia. Przedstawiciele tych rządów zapominają, iż prawodawca wspólnotowy wziął pod uwagę tę ewentualność pozostawiając w art. 27 szóstej dyrektywy otwartą furtkę i umożliwiając Państwom Członkowskim niestosowanie dyrektywy w określonych okolicznościach. Ponadto pomijają oni fakt, iż uzasadniony interes w uniknięciu oszustwa nie powinien urastać do rangi racji nadrzędnej, poprzez przekształcenie wyjątku (ustalenie podstawy opodatkowania dla transakcji nieodpłatnych na podstawie ceny rynkowej) w regułę ogólną i poszerzenie zakresu przepisu podatkowego, ponieważ analogia, o czym będzie mowa poniżej, nie współgra z nadrzędnymi wytycznymi dla tej dziedziny porządku prawnego.

40. W każdym razie, mimo iż przyświeca jej neutralność podatkowa, to teza rządu szwedzkiego nie przekonuje mnie. Zgodnie z przedstawionymi przez niego uwagami, jeżeli jedna ze spółek subwencjonuje posiłki serwowane pracownikom za pośrednictwem innego przedsiębiorstwa gastronomicznego, to przekazuje ona temu przedsiębiorstwu kwotę odpowiadającą wartości dotacji, uzupełnioną o kwotę zapłaconą przez pracowników. Świadczenie to jest bezpośrednio związane z ceną i zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wchodzi w skład podstawy opodatkowania. Jego zdaniem w taki sam sposób powinien być potraktowany pracodawca, który sam świadczy usługi gastronomiczne swoim pracownikom, co jednak nie jest możliwe, gdy opodatkowaniu podlega jedynie kwota zapłacona przez pracowników.

41. Rząd szwedzki przyznaje pojęciu „subwencja" szeroki, nieodpowiedni zakres, ponieważ szósta dyrektywa używa go w techniczno-prawnym znaczeniu środka służącego władzom publicznym do wspierania danego sektora poprzez przyznanie poszczególnym podmiotom korzyści ekonomicznych. Z tego powodu Trybunał Sprawiedliwości wymaga, aby subwencja przyznawana była przez administrację, który to warunek wymaga istnienia trzech stron stosunku: organu przyznającego subwencję, przedsiębiorcy z niej korzystającego i konsumenta końcowego [24]. Podsumowując, art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „obejmuje wyłącznie subwencje, które stano-

24 — Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des Produits Wallons, Rec. str. I-9115, pkt 10. Podobny pogląd został wyrażony w wyrokach z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-381/01 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. str. I-6845, oraz w sprawie C-144/02 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-6985, odpowiednio pkt 32 i 31.

wią całość lub część świadczenia wzajemnego w transakcji dostawy towarów lub świadczenia usług, które są wypłacane przez osobę trzecią sprzedawcy lub usługodawcy" [25].

42. W rzeczywistości bowiem rząd szwedzki ignoruje znaczący zakres zasady legalności w prawie podatkowym, które podobnie jak prawo karne, w kwestii wolności przewiduje, że jedynie prawodawca, jako suweren, może posiadać uprawnienie do ograniczenia własności obywateli [26]. Nieodzownym dopełnieniem tej zasady jest zakaz stosowania w wykładni przepisów podatkowych analogii ze szkodą dla podatnika; jego celem jest uniemożliwienie osobom stosującym te przepisy w ogólności, a sędziom w szczególności, wykraczania poza wolę odzwierciedloną w ustawie poprzez domaganie się podatku na podstawie okoliczności nieprzewidzianych w niej. Proponując poszerzenie pojęcia subwencja z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, rząd szwedzki posługuje się tą techniką hermeneutyczną, jednakże taki sposób rozszerzania zakresu przedmiotowego przepisów podatkowych jest wyraźnie zakazany w systemach prawnych Państw Członkowskich [27].

25 — Sentencja ww. wyroku w sprawie Office des Produits Wallons.

26 — Zasada legalności ukształtowała się w dziedzinie prawa „karnego" i „podatkowego" we wczesnym średniowieczu, jako ograniczenie prerogatyw suwerena. W Hiszpanii gminy, miejscowości i miasta mogły uzależnić uchwalenie podatków na rzecz korony i karalność pewnych zachowań od zgody zgromadzeń reprezentacyjnych („kortezów"). Dojrzewanie „paktów" zawieranych pomiędzy monarchią a „społeczeństwem politycznym", które doprowadziło do konsolidacji politycznej państwa i w znacznym stopniu zatrzymało wzrost władzy królewskiej jest, mimo znaczących różnic i niuansów, prawidłowością przy formowaniu się królestw średniowiecznej Hiszpanii. W Aragonie i Nawarze kortezy uzyskały kompetencje kontrolne w sprawach ustawodawczych i budżetowych w końcu XIII i połowie XIV w. (zob. M.A. Ladero Quesada. w „España: reinos y señoríos medievales", [w:] *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, wyd. 2, Madryd, 1998 r., str. od 95 do 129). W Kastylii instytucja ta, która osiągnęła swoje apogeum w XIV i XV w., nie osiągnęła takiego rozmiaru i nawet wówczas, gdy pełniła ona pierwszoplanową rolę w życiu politycznym, jej kompetencje były o wiele bardziej ograniczone (J. Valdeón, „Los reinos cristianos a fines de la Edad Media", [w:] *Historia de España*, wyd. Historia 16, Madryd, 1986 r., str. od 391 do 455, w szczególności zaś str. od 414 do 423).

27 — Przykładem jest art. 14 Ley General Tributaria española (Ley 58/2003, Boletín Oficial del Estado z 18 grudnia 2003 r.), który nie zezwala na stosowanie analogii w celu poszerzenia podstawy opodatkowania poza określone w ustawie granice. W Niemczech Bundesfinanzhof (najwyższy sąd związkowy ds. podatkowych) wielokrotnie odrzucił owo kryterium interpretacji, które nie powinno być stosowane ze szkodą dla podatnika (Bundessteuerblatt II 1972, 455, 457; Bundessteuerblatt II 1976, 246, 248; Bundessteuerblatt II 1977, 283, 287; Bundessteuerblatt II 1978, 346; Bundessteuerblatt II 1979, 347; Bundesteuerblatt II 1982, 618). Podobnie zgodna, jeżeli chodzi o zakaz interpretacji przepisów podatkowych w drodze analogii, wydaje się być doctryna belgijska, powołując się na wyrok Cour de cassation z dnia 13 kwietnia 1978 r. (sprawa Państwo Belgijskie, Ministerstwo Finansów przeciwko Fr. A. i M. Bodson Fr., A., *Pasicrisie belge* 1978, 910). W podobny sposób wypowiadają się np. Tiberghien A. i in.: *Manuel de droit fiscal: 2000 r.*, wyd. Larcier, wyd. 21, Bruksela 2000 r., str. 68–69, oraz M. Dassesse, i P. Minne: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, wyd. Bruylant, wyd. 5, Bruksela 2001 r., str. 58 i 59. Mniej jasna sytuacja jest we Francji, gdzie doktryna jest podzielona (zob. Marchesson P.:*L'interpretation des textes fiscaux*, wyd. Economica, Paryż 1980 r., str. od 197 do 234; L. Philip *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, wyd. Economica, Paryż 1991 r., tom II, str. 971 i 972; L. Trotabas i J.M. Cotteret, *Droit Fiscal*, wyd. Dalloz, wyd. 8, Paryż 1996 r., str. 272 i 273; F. Donet: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, wyd. L.G.D. J., Paryż 1997 r., str. od 157 do 164; M. Bouvier *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, wyd. L.G.D.J., wyd. 5, Paryż 2003 r., str. od 42 do 47). Niemniej jednak Cour de cassation orzekł w innej sprawie, że wykładnia w drodze analogii nie jest dopuszczalna w dziedzinie prawa podatkowego (wyrok z dnia 25 października 1975 r., Bull. III nr 309, 234).

VI — Wnioski

43. Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione rozważania proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości w odpowiedzi na pytania skierowane przez Regeringsrätten, orzekł, iż:

„Wykładni art. 2, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy dokonywać w ten sposób, iż przepisy te sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które uznaje za przekazanie transakcje odpłatne, w których występuje cena, nawet gdy cena jest niższa od ceny sprzedaży dostarczanych towarów, od ceny podobnych towarów lub od kosztu świadczenia usługi".