HOTEL SCANDIC GÅSABÄCK

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
prednesené 23. novembra 2004 [1]

I — Úvod

1. Na Regeringsrätten, najvyšší správny súd vo Švédsku, bola podaná žaloba, ktorej predmetom je určenie spôsobu, akým sa daň z pridanej hodnoty (ďalej „DPH") uplatní na jedlá, ktoré podnik vykonávajúci činnosť v odvetví hotelových služieb poskytuje svojim zamestnancom za cenu nižšiu ako režijná cena.

2. Aby tento súd mohol v tomto spore rozhodnúť, potrebuje vedieť, či šiestej smernici [2], osobitne jej článku 2, článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b), odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa odberom podobne ako pri bezodplatných prevodoch rozumie aj dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré platiteľ dane uskutoční za cenu nižšiu ako je nákupná cena tovaru alebo cena poskytnutia služby.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva: šiesta smernica*

3. Článok 2 ods. 1 definuje pôsobnosť smernice a stanovuje, že „dani z pridanej hodnoty podlieha dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani". Tieto dva druhy plnení sú definované v článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1.

4. Zdaniteľným základom je všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb [článok 11 A ods. 1 písm. a)].

5. Odber tovaru predstavujúceho časť obchodného majetku platiteľa dane touto osobou na účely jej osobného využitia alebo

na účely osobného využitia jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho odber na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa považuje za poskytnutie tovaru za protihodnotu (článok 5 ods. 6).

6. V týchto prípadoch je zdaniteľným základom nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky [článok 11 A ods. 1 písm. b)].

7. V zmysle článku 6 ods. 2 písm. b) sa za poskytovanie služieb za protihodnotu považuje bezplatné poskytovanie služieb platiteľom dane pre jeho vlastné osobné použitie alebo pre použitie jeho zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely, bezplatné poskytovanie služieb platiteľom dane pre jeho vlastné osobné použitie alebo pre použitie jeho zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely plnenia, ktorých zdaniteľným základom sú úplné náklady na služby poskytované platiteľom dane [článok 11 A ods. 1 písm. c)].

B — *Švédske právo: Lagen om medvärdesskatt*

8. V súlade s lagen om mervärdesskatt (zákon 1994: 200), švédskym zákonom o dani z pridanej hodnoty, sa odberom tovaru rozumie najmä skutočnosť, keď platiteľ dane prevedie na tretiu osobu, bezodplatne alebo za protihodnotu, tovar za cenu, ktorá je nižšia ako nákupná cena, alebo ak takáto nákupná cena nie je známa, ako režijná cena v čase prevodu tovaru [kapitola 2 § 2 ods. 2 v spojení s kapitolou 7 § 3 ods. 2 písm. a)].

9. „Poskytnutím služieb na osobný účel" sa rozumie najmä skutočnosť, keď platiteľ dane uskutoční, nechá uskutočniť alebo akýmkoľvek iným spôsobom ponúkne službu na osobnú spotrebu samotného platiteľa dane alebo jeho zamestnancov alebo na iný účel ako činnosť platiteľa dane, ak sa táto služba poskytuje bezodplatne alebo za protihodnotu, ktorá je nižšia ako hodnota služieb v čase poskytnutia [kapitola 2 § 5 ods. 1 prvá veta, v spojení s kapitolou 7 § 3 ods. 2 písm. b)].

10. V každom prípade je nevyhnutné, aby zníženie ceny nesledovalo komerčné záujmy. Kapitola 7 § 2 prvý odsek stanovuje, že zdaniteľným základom takéhoto odberu je cena plnenia vypočítaná niektorým z ďalej uvedených spôsobov.

III — Skutkový stav, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (ďalej len „Scandic"), ktorý poskytuje nielen ubytovacie služby, ale tiež prevádzkuje reštauráciu, poskytuje počas pracovného dňa svojim zamestnancom (ktorých počet kolíše medzi 23 a 25) jedlá za cenu nižšiu ako je ich režijná cena [3].

12. Na účely oboznámenia sa s daňovým režimom vzťahujúcim sa na služby, ktoré som práve opísal, Scandic predložil na Skatterättsnämnden (osobitný výbor poverený vydávaním predbežných stanovísk v daňových veciach) dve otázky. Obsahom prvej otázky bolo, či sa na uvedené služby má hľadieť ako na dodanie stravy zdanené sadzbou 12 %, alebo ako na reštauračné služby zdanené sadzbou 25 %. Obsahom druhej otázky bola žiadosť o upresnenie, či je zdaniteľným základom suma, ktorú platí zamestnanec, alebo či sa zdaniteľný základ má určiť na základe švédskych právnych ustanovení týkajúcich sa odberu.

3 — V zmysle uznesenia vnútroštátneho súdu platia zamestnanci v skutočnosti cenu o málo vyššiu než sú režijné náklady, ale táto cena sa má v budúcnosti znížiť. Daňové stanovisko vydané vo veci samej sa zakladá na druhom uvedenom prípade.

13. Vo svojom stanovisku z 10. júna 2002 tento výbor odpovedal, že ide o reštauračné služby, a teda zdaniteľný základ sa vypočíta v súlade s ustanoveniami kapitoly 2 § 5 prvého odseku prvej vety v spojení s kapitolou 7 § 3 ods. 2 písm. b) lagen om mervärdesskatt.

14. Na znak nesúhlasu s týmto stanoviskom a zastávajúc názor, že na stravu, ktorú Scandic poskytuje svojim zamestnancom, treba hľadieť ako na dodanie tovarov, a teda že zdaniteľný základ sa má určiť na základe protihodnoty platenej zamestnancami, sa Scandic obrátil na Regeringsrätten.

15. Vnútroštátny súd vyjadril pochybnosti o tom, či sa pojmy odberu a použitia, uvedené v článkoch 5 ods. 6 a 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice, vzťahujú výlučne na bezodplatné plnenia, alebo či sa vzťahujú, ako je tomu v prípade švédskeho zákona, aj na plnenia, pri ktorých ich príjemca platí len symbolickú cenu alebo cenu prinajmenšom úzko spojenú s režijnou cenou. Aby sa zbavil svojich pochybností, vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru tieto dve prejudiciálne otázky:

„1) Za predpokladu, že Regeringsrätten v rozhodnutí o spore vo veci samej dôjde k záveru, že plnenia uskutočňované spoločnosťou sú dodaním tovarov, majú sa články 2 a 5 ods. 6 šiestej

smernice vykladať v tom zmysle, že ich ustanoveniam odporuje, aby právna úprava členského štátu stanovila, že odberom tovaru je skutočnosť, keď platiteľ dane prevedie na inú osobu tovar za protihodnotu, ktorá je nižšia ako nákupná cena tovarov alebo podobných tovarov, alebo ak taká cena neexistuje, ako režijná cena?

2) Za predpokladu, že Regeringsrätten v rozhodnutí o spore dôjde k záveru, že plnenia uskutočňované spoločnosťou sú poskytovaním stravovacích služieb, majú sa články 2 a 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že ich ustanoveniam odporuje, aby právna úprava členského štátu stanovila, že poskytovaním služby na osobný účel je skutočnosť, keď platiteľ dane uskutoční, nechá uskutočniť, alebo akýmkoľvek iným spôsobom ponúkne službu na osobnú spotrebu samotného platiteľa dane alebo jeho zamestnancov alebo na iný účel ako činnosť platiteľa dane, ak sa táto služba poskytuje za náhradu, ktorá je nižšia ako náklady poskytnutia služby?"

IV — Konanie pred Súdnym dvorom

16. V lehote stanovenej článkom 20 Štatútu Súdneho dvora doručili svoje pripomienky Komisia a švédska, dánska a grécka vláda.

17. Na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 21. októbra 2004, predniesli svoje ústne vysvetlenia splnomocnený zástupca Komisie a splnomocnení zástupcovia švédskej, gréckej a fínskej vlády.

V — Analýza prejudiciálnych otázok

A — *Úvodné pripomienky: právne posúdenie plnenia*

18. Upresnenie, ktoré Regeringsrätten žiada od Súdneho dvora, nie je ani tak názorom Súdneho dvora na povahu plnenia, ktoré tvorí podstatu sporu vo veci samej, pretože Regeringsrätten položil rovnakú otázku vo vzťahu k dvom prípadom, ktoré sa odlišujú tým, či sa poskytovanie jedál zamestnancom Scandic má posudzovať ako dodanie tovarov alebo ako poskytovanie služby. Pri rozdelení úloh, ktoré vyplýva z povahy prejudiciálneho konania, je na vnútroštátnom sudcovi, aby právne posúdil skutkový stav. Ak je potrebné použiť ustanovenia práva Spoločenstva, bude sa musieť podriadiť usmerneniam, ktoré mu vo výklade poskytne Súdny dvor.

19. Ako Komisia uvádza vo svojich písomných pripomienkach, pojmy „dodávka tovaru" a „poskytnutie služieb" používané

v šiestej smernici sa majú vykladať jednotným spôsobom, a teda vyžadujú, aby Súdny dvor rozhodol o prejudiciálnej otázke. Hoci o to švédsky súd nepožiadal, je vhodné si pripomenúť hlavné línie judikatúry, ktorú Súdny dvor venoval tejto téme.

20. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien [4] Súdny dvor na túto tému vyslovil, že na to, aby bolo možné určiť, či sú plnenia dodaním tovaru alebo poskytovaním služieb, treba zvážiť všetky okolnosti, za ktorých sa dotknuté plnenie uskutočňuje, a zistiť jeho charakteristické prvky (bod 12) [5]. Na základe tohto pravidla Súdny dvor usúdil, že prevádzkovanie reštaurácie na trajektoch, ktoré uskutočňujú pravidelnú prepravu medzi prístavmi Faaborg (Dánsko) a Gelting (Nemecko), je službou (bod 15), pretože v ňom prevažujú prvky vlastné tomuto zmluvnému spôsobu, pričom poskytovanie stravy predstavuje len minimálny zlomok celého plnenia (body 13 a 14) [6].

21. Nie je teda možné rozkúskovať zdaniteľné plnenie na jeho jednotlivé prvky a tieto oddelene podrobiť DPH. Použitím zásady „jednotnosti plnenia" [7] sa Súdny dvor opiera o skupinu prvkov plnenia, ktorú posúdi jedným alebo druhým spôsobom podľa prevažujúcej zložky. Regeringsrätten musí tiež sledovať toto kritérium a globálne preskúmať činnosť, ktorú Scandic vykonáva v prospech svojich zamestnancov, a upriamiť svoju pozornosť na dominantný prvok a na základe neho označiť plnenie ako dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb.

B — *Odber na osobnú spotrebu a DPH*

22. Podstata veci spočíva v určení, či šiesta smernica pripúšťa, aby vnútroštátna úprava považovala za odber na osobnú spotrebu situáciu vo veci samej na základe skutočnosti, že zamestnanci Scandic platia ako protihodnotu za poskytnuté obedy podniku určitú sumu, aj keď je táto nižšia ako režijná cena.

23. Znenie a povaha šiestej smernice, a teda vôľa zákonodarcu Spoločenstva, naznačujú smer, ktorý sa od tejto tézy vzďaľuje.

4 — Rozsudok z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395.

5 — Súdny dvor použil rovnaké kritérium, podľa ktorého treba vziať do úvahy všetky podrobnosti týkajúce sa plnenia, aby sa mohli určité činnosti definovať ako „služby marketingu" v bodoch 16 až 19 rozsudku zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko, C-68/92, Zb. s. I-5881.

6 — Súdny dvor rozhodol, že poskytovanie pripravených jedál a nápojov pre priamu spotrebu je výsledkom série služieb od uvarenia jedál až po ich fyzickú donášku na miesto spotreby a že je sprevádzané poskytnutím infraštruktúry obsahujúcej jednak stravovaciu miestnosť s príslušenstvom (šatne, atď.), jednak nábytok a riady, do užívania klientov. Súdny dvor však usúdil, že plnenia nákupu vareného mäsa pripraveného „na donášku", ktoré neboli sprevádzané službami určenými na primerané sprijemnenie spotreby na mieste, nemali tento charakter (body 13 a 14 už citovaného rozsudku Faaborg-Gelting Linien).

7 — Tento pojem („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung") je parafrázou HAUNOLD, P.: Der Steuergegenstand, In: EuGH-*Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viedeň 2001, s. 111.

1). Prečo podlieha odber na osobnú spotrebu DPH?

24. Odberom na osobnú spotrebu je dodanie tovaru alebo poskytnutie služby za protihodnotu pri použití zásady neutrality, ktorá je základným prvkom spoločného systému DPH [8] a ktorá smeruje k tomu, aby výber dane nemal žiaden vplyv na proces výroby [9], vďaka rovnakému posudzovaniu všetkých obchodných činností bez zmeny ich ceny [10]. Mechanizmus je jednoduchý: DPH postihuje úkony spotreby ako nepriamy prejav ekonomickej kapacity osôb; tento výsledok sa dosahuje tým, že dani podliehajú plnenia podnikateľov alebo iných zárobkovo činných osôb, ktoré prostredníctvom prerozdelenia prenášajú daňové zaťaženie na konečného spotrebiteľa, takže sa daň stáva pre platiteľov dane „neutrálnou", keďže ju znáša výlučne posledný článok reťaze, príjemca výrobku alebo služby [11].

25. Jedným z dôsledkov zásady neutrality je zákaz každého nerovnakého zaobchádzania v rovnakých situáciách. V prípade vo veci samej koneční príjemcovia a tí, ktorí sa, bez toho aby nimi boli, nachádzajú v materiálne podobnej situácii, musia z hľadiska DPH podliehať rovnakému daňovému režimu. Preto pokiaľ sa podnikatelia alebo iné zárobkovo činné osoby správajú ako koneční nadobúdatelia alebo užívatelia, treba ich za takých považovať pripodobením ich právnych úkonov a „zabrániť tomu, aby osobná spotreba platiteľa dane unikla" dani [12].

26. V tomto zmysle Súdny dvor vyslovil v rozsudku De Jong, ktorý som citoval v poznámke pod čiarou 12, že článok 5 ods. 6 šiestej smernice zaručuje daňovú rovnosť medzi platiteľom dane, ktorý odoberá svoj obchodný majetok, a bežným spotrebiteľom, ktorý zakúpi tovar rovnakého druhu (bod 15) [13]. V rozsudkoch Enkler [14] a Fillibeck [15] Súdny dvor rozhodol, že účel článku 6 ods. 2 písm. a) je rovnaký a postavil na roveň použitie tovaru na také účely poskytovaniu služieb za protihodnotu.

8 — Pozri rozsudky z 27. júna 1989, Kühne, 50/88, Zb. s. 1925, bod 12, a z 25. mája 1993, Mohsche, C-193/91, Zb. s. I-2615, bod 9, v ktorých Súdny dvor vyhlásil túto zásadu za „spätú" s DPH.

9 — LOHSE, C.: Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, *In: EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viedeň 2001, s. 49.

10 — Tento dôsledok, ku ktorému dospeli MOCHÓN LOPEZ, L. a JABALERA RODRÍGUEZ, A. v úvode kolektívneho diela *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, vydavateľstvo Comares, Granada 2001, s. 14, je dôvodom existencie zásady neutrality.

11 — Podobné pojmy som použil v bodoch 33 a 38 návrhov, ktoré som predniesol 13. januára a 25. marca 2004 vo veciach Lipjes (rozsudok z 27. mája 2004, C-68/03, Zb. s. I-8379) a zo 16. septembra toho istého roku vo veci Cimber Air (rozsudok zo 16. septembra 2004, C-382/02, zatiaľ neuverejnený v Zbierke).

12 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 27. februára 1992 vo veci De Jong (rozsudok zo 6. mája 1992, C-20/91, Zb. s. I-2847, bod 10).

13 — V rozsudkoch z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum, C-47/97, Zb. s. I-2323, bod 21, a z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, bod 42, Súdny dvor trval na rovnakej myšlienke.

14 — Rozsudok z 26. septembra 1996, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 33.

15 — Rozsudok zo 16. októbra 1997, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 25.

27. Stručne povedané, je potrebné zabrániť tomu, aby sa platiteľ dane po tom, čo si odpočítal DPH, ktorú zaplatil pri kúpe tovaru pre podnik, mohol vyhnúť jej zaplateniu, keď tovar použije na osobnú spotrebu [článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. a)], a mohol tak požívať neoprávnené výhody oproti bežnému kupujúcemu, ktorý musel zaplatiť daň na základe toho, že tento tovar nadobudol alebo použil [16].

28. Zásada neutrality a rovnosť použitého režimu, ktorá z nej vyplýva, prinášajú rovnaké riešenie v prípade bezodplatného poskytovania služieb platiteľom dane na osobnú spotrebu samotného platiteľa dane alebo osobnú spotrebu jeho zamestnancov uvedeného v článku 6 ods. 2 písm. b). Ak sa má dosiahnuť, aby hospodárske subjekty nachádzajúce sa v porovnateľných situáciách znášali rovnaké daňové zaťaženie, platiteľ dane, ktorý používa svoje vlastné služby na osobný účel, sa nachádza z hľadiska DPH v rovnakej situácii ako jednotliví príjemcovia, ktorí za ne musia zaplatiť: uvedená osoba je práve tak ako títo príjemcovia posledným článkom reťazca.

29. Stručne povedané, platiteľ dane môže odobrať (článok 5 ods. 6) alebo použiť [článok 6 ods. 2 písm. a)] svoj obchodný majetok na iné ako podnikateľské účely. Ak v čase jeho nadobudnutia DPH odpočítal, požíva, v porovnaní s bežným kupujúcim alebo užívateľom, ktorí sú povinní daň zaplatiť, neoprávnenú výhodu, pokiaľ sa následne správa ako konečný spotrebiteľ bez zaplatenia dane [17]. Keď bezodplatne užíva službu svojho podniku na osobné účely [článok 6 ods. 2 písm. b)] bez zaplatenia dane, sám seba oprávňuje na privilegovanú spotrebu oslobodenú od dane, ktorá porušuje zásadu neutrality.

30. Aby bolo jednoduchšie porozumieť výkladu, ktorý navrhujem, zdá sa mi vhodné uviesť niekoľko príkladov [18].

31. Platiteľ dane, ktorého podnik sa zaoberá prenájmom/predajom automobilov, používa jeden z nich na osobný účel alebo ho daruje priateľovi. Takýto prevod podlieha DPH (1 000 eur), inak by konečná spotreba, pre ktorú bola daň zavedená, takémuto zdaneniu unikla. Naproti tomu, ak by platiteľ dane neodpočítal DPH zaplatenú v čase kúpy vozidla, daň, ktorú by zaplatil za tento odber, by sa pripočítala k dani, ktorú už zaplatil pri kúpe auta (celková suma by sa teda zvýšila na 2 000 eur), čo by znamenalo dvojité zdanenie, ktoré je v rozpore so zásadou neutra-

16 — Pozri už citované rozsudky De Jong, bod 15, Enkler, bod 33, a Bakcsi, bod 42.

17 — Táto idea je skrytá a *sensu contrario* v už citovanom rozsudku Kühne, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že vylučuje zdanenie odpisovania majetku podniku pre vlastné využitie, keď tovar nie je spôsobilý na odpočet DPH z dôvodu nákupu tovaru pre osobu, ktorá nie je platiteľom dane (bod 11). Súdny dvor sa vyjadril podobne v už citovanom rozsudku Bakcsi, bod 44.

18 — Nechávam sa inšpirovať a obmieňam hypotézy, ktoré rozviedol LÓPEZ MOLINO, A. M.: Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA, In: *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, vydavateľstvo Comares, Granada 2001, s. 49 a nasl.

lity: naopak, ak by platiteľ dane daň odpočítal, na základe rovnakej zásady by bol zároveň povinný daň zaplatiť, aby pri zdaniteľnom plnení nedošlo k daňovému úniku. Z toho dôvodu článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice podriaďujú odber zdaneniu pod podmienkou, že sa daň predtým odpočítala.

32. Na druhej strane, architekt vypracuje projekt domu. V tomto prípade sa „výrobný reťazec" začína a končí poskytnutím služby a neobsahuje predbežné fázy, ktoré by mohli byť dôvodom pre zaplatenie DPH v tom zmysle, že zdanenie tohto plnenia nemôže podliehať odpočítaniu daní na vstupe, keďže takéto dane nikdy neboli zaplatené. Ustanovenie, ktoré sa má uplatniť [článok 6 ods. 2 písm. b)] si však zachováva rovnaký účel, a teda „zabrániť tomu, aby platiteľ dane dosiahol oslobodenie od dane pre obchodné plnenia poskytované jeho podnikom, pri ktorých by súkromné osoby boli povinné daň z pridanej hodnoty zaplatiť" [19].

2) Zdaniteľný základ v prípade odberu

33. Zdaniteľným základom je vo všeobecnosti protihodnota, ktorú obdrží osoba, ktorá dodáva tovar alebo poskytuje službu [článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice]. V prípade odberu je to však buď nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru, resp. režijná cena, alebo suma nákladov na poskytnutie služieb vynaložených platiteľom dane [článok 11 A ods. 1 písm. b) a c)].

34. Neexistuje teda stredná cesta. V prípade odberu je odkaz iný, pretože príjemca tovaru alebo služby neuskutočňuje žiadnu platbu a pretože ustanovenia, ktoré som citoval, vylučujú každé plnenie, ktoré nie je bezodplatné.

35. Táto idea je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa pojmu protihodnoty, teda judikatúrou, v ktorej skutkový stav vyžaduje existenciu právneho vzťahu medzi predávajúcim (alebo poskytovateľom služby) a nadobúdateľom (príjemcom) majúcimi vzájomné povinnosti, kde náhrada prijatá prvou stranou je protihodnotou výhody prijatej stranou druhou [20]. Ide tu teda o subjektívny parameter, ktorý viac ako hodnotu odhadnutú na základe objektívnych kritérií používa hodnotu skutočne prijatú

19 — Takto sa vyjadril generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch predložených v už uvedenej veci Mohsche, bod 22.

20 — Pozri rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14, a zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Zb. s. I-4387, bod 26.

v každom konkrétnom prípade [21]. To je dôvod, pre ktorý skutočnosť, že ekonomické plnenie bolo uskutočnené za cenu nižšiu, ako je režijná cena, stráca na význame, keďže sa toto plnenie má kvalifikovať ako plnenie za protihodnotu.

36. K tomu treba dodať, ako na to upozornila Komisia, že nič v šiestej smernici ani v judikatúre nevyžaduje, aby sa zdaniteľný základ určil podľa bežnej odhadnutej hodnoty plnenia na trhu, nezávisle od ceny skutočne prijatej. Článok 11 znie v rovnakom zmysle tak, že tento určujúci prvok daňového dlhu neobsahuje zníženie ceny, cenové zrážky a rabaty (A ods. 3), keďže sa zdaniteľný základ primerane zníži v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení dodania (C ods. 1). Zdaniteľný základ sa vždy určí vo vzťahu k prijatému plneniu [22], čo je pravidlo založené rovnako na zásade neutrality a na nepriamej povahe tejto dane, ktorá postihuje ekonomickú kapacitu v podobe spotreby, čo vyžaduje, aby výška dane bola určená v súlade s hodnotou skutočne „pridanou" v čase konečnej fázy ekonomického procesu [23].

37. V systematike článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice je miesto len pre bezodplatné plnenia, a ostatné plnenia, aj keď sa uskutočnia za cenu nižšiu ako režijnú, treba považovať za plnenia za protihodnotu a teda sa na ne vzťahuje článok 2 ods. 1. Preto sú tieto ustanovenia prekážkou toho, aby vnútroštátna právna úprava označila odbery za „predaje so stratou".

38. Švédska vláda toto stanovisko odmieta a tvrdí, že medzi plnením za symbolickú

21 — Rozsudky Fillibeck, už citovaný, bod 13; z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, bod 27, a z 29. marca 2001, Komisia/Francúzsko, C-404/99, Zb. s. I-2667, bod 38.

22 — Ide tu o ustálenú judikatúru. Pozri najmä rozsudok z 29. mája 2001, Freemans, C-86/99, Zb. s. I-4167, bod 27, ako aj rozsudky citované na tomto mieste.

23 — Iný príklad (tentokrát použijem prípad, ktorý uvádzajú MOCHÓN LÓPEZ, L. a JABALERA RODRÍGUEZ, A., c. d., s. 13): podnikateľ B predá za trhovú cenu (150 eur) určitý tovar, ktorý kúpil od iného podnikateľa A za 100 eur. V čase nákupu zaplatil DPH 16 eur (pri daňovej sadzbe 16 %) a pri opätovnom predaji obdržal 24 eur, čo je suma pre spotrebiteľa. Suma, ktorú musí zaplatiť, sa rovná dani, ktorú prijal, mínus daň, ktorú sám zaplatil (t. j. 24 — 16 = 8 eur), pričom konečný spotrebiteľ je povinný zaplatiť celkovú výšku (t. j. 24 eur). Tu vidno, že z pohľadu podnikateľa B je daň neutrálna. V skutočnosti pri prvom prevode preňho znamenala výdavok (16 eur), ktorý sa zmenil na príjem (24 eur), pričom výhoda sa zneutralizovala zaplatením rozdielu (8 eur) do štátnej pokladnice. Týmto spôsobom nemá daň žiaden vplyv ani na cenu tovaru alebo služby, ktoré jej podliehajú, pretože pre činnosť podniku nie je ani nákladom, ani výhodou. Na druhej strane, ak sa z akéhokoľvek dôvodu stane, že podnikateľ B musí predať za 90 eur tovar, ktorý kúpil za 100 eur, pričom za tovar zaplatil DPH 16 eur, DPH nemožno vypočítať z trhovej ceny (teda 150 eur) napriek skutočnej cene plnenia (ktorá bola 90 eur), pretože daň by sa zvýšila na 24 eur miesto 14,40 eur, čím by vznikla podnikateľovi škoda a zhoršila by sa neutralita, ktorá musí vládnuť režimu tejto nepriamej dane.

cenu a bezodplatným plnením nie je žiaden rozdiel. Celé tvrdenie je frázou a vo veci samej bez významu, pretože vnútroštátny sudca vysvetlil, že zamestnanci Scandic platia za poskytované jedlá cenu vyššiu ako náklady vynaložené podnikom, aj keď táto cena v budúcnosti „bude môcť byť nižšia", ale v žiadnom prípade nepoužíva pojem „symbolickej ceny".

39. Obava z podvodu, na ktorej spočíva toto stanovisko, ako aj stanoviská gréckej a fínskej vlády, ho neodôvodňuje. Švédska vláda zabúda na to, že zákonodarca Spoločenstva túto možnosť zvážil a že v článku 27 šiestej smernice nechal členským štátom možnosť za určitých okolností neuplatniť jej ustanovenia. Ďalej prehliada skutočnosť, že oprávnený záujem vyhnúť sa podvodu nemôže byť založený na absolútnom dôvode tým, že zavádza všeobecné pravidlo tam, kde môže ísť len o výnimku (pri bezodplatných plneniach sa zdaniteľný základ určí podľa trhovej hodnoty) a tým, že rozširuje rozsah daňového ustanovenia, pretože analógia, ako to vysvetlím v ďalšom texte, nie je vôbec v súlade s vedúcou zásadou tohto odvetvia právneho poriadku.

40. Téza švédskej vlády mi pripadá neprípustná v každom prípade, hoci smeruje k ochrane neutrality dane. Švédska vláda vo svojich pripomienkach vysvetlila, že ak podnik dotuje jedlá, ktoré poskytuje vlastným zamestnancom, využívajúc služby iného stravovacieho zariadenia, odvádza mu sumu rovnajúcu sa dotácii a dopĺňa ju prostredníctvom ceny zaplatenej zamestnancami. Táto dotácia je priamo viazaná na cenu a musí byť v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. a) súčasťou zdaniteľného základu. Podľa švédskej vlády by sa malo so zamestnávateľom, ktorý sám zabezpečuje stravovacie služby pre vlastných zamestnancov, využívajúc svoje vlastné služby, zaobchádzať rovnakým spôsobom, čo však nie je možné, pretože dani podlieha len suma platená zamestnancami.

41. Švédska vláda priznáva pojmu „dotácie" nesprávny rozsah, pretože šiesta smernica ho používa v zmysle technicko-právnom, aby verejná moc mohla podporovať osobitnú oblasť tým, že jednotlivcom udeľuje výhody ekonomického charakteru. Z toho dôvodu Súdny dvor vyžaduje, aby túto dotáciu poskytol správny orgán, pričom dôsledkom tejto podmienky je, že do veci budú zapojené tri strany, t. j. orgán, ktorý dotáciu poskytne, organizácia, ktorá z dotácie požíva výhodu, a konečný spotrebiteľ[24]. Stručne povedané, článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa týka výlučne dotácií, ktoré tvoria celkovú

24 — Rozsudok z 22. novembra 2001, Office des Produits Wallons, C-184/00, Zb. s. I-9115, bod 10. Rovnakú ideu možno nájsť v rozsudkoch z 15. júla 2004, Komisia/Taliansko, C-381/01, bod 32, a Komisia/Nemecko, C-144/02, bod 31, Zb. s. I-6845.

alebo čiastočnú protihodnotu plnenia dodania tovaru alebo poskytnutia služby a ktoré platí tretia strana predajcovi alebo poskytovateľovi služieb [25].

Nevyhnutnou súčasťou tejto zásady je zákaz výkladu daňových zákonov na základe analógie v neprospech osoby podliehajúcej dani, pričom účelom je zabrániť tým subjektom, ktoré ich vo všeobecnosti uplatňujú, a osobitne sudcom, zachádzať nad rámec vôle konkretizovanej v zákone tým, že by vyžadovali dane za plnenia neuvedené v zneniach týchto zákonov. Švédska vláda tým, že navrhuje rozšírenie pojmu dotácie uvedeného v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, používa práve takúto techniku výkladu, ale tento spôsob rozšírenia objektívneho dosahu daňových ustanovení je v právnych systémoch niektorých členských štátov výslovne zakázaný [27].

42. V skutočnosti švédska vláda ignoruje vecný rozmer zásady zákonnosti, ktorá je súčasťou daňového práva, ktoré, spôsobom, akým to robí trestné právo s ohľadom na slobodu, smeruje k tomu, aby zákonodarná moc ako ochranca suverenity bola jedinou spôsobilou obmedziť majetok občanov [26].

25 — Pozri výrok už citovaného rozsudku Office des Produits Wallons.

26 — Zásada rovnosti sa zakotvila v odvetviach „trestného práva" a „daní" v stredoveku, keď bolo treba obmedziť výsady vládcu. V Španielsku komunity, mestá a obce mohli podmieniť hlasovanie o príspevkoch do kráľovskej pokladnice a trestoch za určité správania schválením zhromaždením zástupcov („cortes"). Dozrievanie „konsenzualizmu" medzi monarchiou a „politickou spoločnosťou", ktorý upevnil politickú organizáciu v štáte a zastavil nárast kráľovskej autority, je ustálená hlavná idea pri tvorbe španielskych kráľovstiev v stredoveku, hoci vykazuje dôležité rozdiely a odtiene. V Aragónsku a Navarre mali *cortes* medzi koncom 13. a polovicou 14. storočia právomoci zákonodarnej a rozpočtovej kontroly (pozri LADERO QUESADA, M. A.: España: reinos y señoríos medievales, In: *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, druhé vydanie, Madrid, 1998, s. 95 až 129). V Kastílsku táto inštitúcia, ktorá dosiahla svoj vrchol v 14. a 15. storočí, predstavovala jednoduchší model a hoci hrala v politickom živote poprednú rolu, jej právomoci boli viac obmedzené (VALDEÓN, J.: Los reinos cristianos a fines de la Edad Media, In: *Historia de España*, vydavateľstvo Historia 16, Madrid, 1986, s. 391 až 455, najmä 414 až 423).

27 — Napríklad uvádzam, že článok 14 Ley General Tributaria española (zákon č. 58/2003, Boletín Oficial del Estado z 18. decembra 2003), ktorý nepripúšťa, aby sa na základe analógie rozšírili hranice zdaniteľného plnenia nad rámec prípadov, ktoré zákon výslovne pripúšťa. V Nemecku Bundesfinanzhof (ktorý je najvyšším spolkovým súdom v daňových veciach) opakovane vyhlásil toto kritérium výkladu a použitia za neprípustné proti osobe podliehajúcej dani (Bundessteuerblatt II 1972, 455, 457; Bundessteuerblatt II 1976, 246, 248; Bundessteuerblatt II 1977, 283, 287; Bundessteuerblatt II 1978, 346; Bundessteuerblatt II 1979, 347; Bundessteuerblatt II 1982, 618). Belgická doktrína sa javí byť jednotná pri odsúdení analogického výkladu daňových ustanovení a opiera sa o rozsudok, ktorý vydal Cour de cassation 13. apríla 1978 (vec Belgický štát, Ministre des Finances, proti Bodson Fr., A. a M., *Pasicrisie belge* 1978, 910). V tomto zmysle sa okrem iného vyjadruje TIBERGHIEN A. a i.: *Manuel de droit fiscal: 2000*, vydavateľstvo Larcier, 21. vydanie, Brusel 2000, s. 68 a 69, a DASSESSE, M. a MINNE, P.: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, vydavateľstvo Bruylant, 5. vydanie, Brusel 2001, s. 58 a 59. Menej jasná je situácia vo Francúzsku, kde sa doktrína delí (pozri MARCHESSON, P.: *L'interprétation des textes fiscaux*, vydavateľstvo Economica, Paríž 1980, s. 197 až 234; PHILIP, L.: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, vydavateľstvo Economica, Paríž 1991, diel II, s. 971 a 972; TROTABAS, L. a COTTERET, J. M.: *Droit Fiscal*, vydavateľstvo Dalloz, 8. vydanie, Paríž 1996, s. 272 a 273; DONET, F.: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, vydavateľstvo L.G.D.J., Paríž 1997, s. 157 až 164, a BOUVIER, M.: *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, vydavateľstvo L.G.D.J., 5. vydanie, Paríž 2003, s. 42 až 47), Cour de cassation však pri jednej príležitosti vyhlásil, že analogický výklad sa v daňovom práve nepripúšťa (rozsudok z 25. októbra 1975, Bull. III č. 309, 234).

VI — Návrh

43. Vzhľadom na pripomienky, ktoré som vysvetlil, navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky Regeringsrätten odpovedal takto:

Články 2, 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá za odbery považuje odplatné plnenia, za ktoré sa platí cena, aj keď je táto nižšia ako nadobúdacia cena dodaného tovaru alebo podobného tovaru, alebo režijná cena poskytnutej služby.