SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,

predstavljeni 23. novembra 2004[1]

I – Uvod

1. Na Regeringsrätten, ki je najvišje upravno sodišče na Švedskem, je bila vložena tožba, katere predmet je določitev obravnave, ki jo je treba uporabiti v zvezi z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za obroke, ki jih podjetje v hotelirskem sektorju zagotavlja svojemu osebju po ceni, nižji od cene obrokov.

2. Da bi lahko odločilo o tem sporu, mora predložitveno sodišče vedeti, ali Šesta direktiva 77/388/EGS[2], natančneje njeni členi 2, 5(6) in 6(2)(b), nasprotuje nacionalni ureditvi, ki kot uporabo po zgledu brezplačnih transakcij šteje dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi po ceni, nižji od nabavne cene blaga ali stroškov storitve.

1 — Jezik izvirnika: španščina.

2 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti: Šesta direktiva*

3. Člen 2(1) opisuje področje uporabe Direktive in določa, da je predmet davka na dodano vrednost „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo". Ti dve vrsti transakcij sta opredeljeni v členu 5(1) oziroma 6(1).

4. Davčna osnova je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj blaga ali izvajalec storitve od kupca, naročnika ali tretje osebe, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav (člen 11(A)(1)(a)).

5. Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo

zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, pri kateri je bil davek na dodano vrednost od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten (člen 5(6)).

6. V teh okoliščinah je davčna osnova nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob neobstoju nabavne cene cena blaga, določena v trenutku dobave (člen 11(A)(1)(b)).

7. V skladu s členom 6(2)(b) se za opravljanje storitev za plačilo šteje opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih oziroma splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, za kar so davčna osnova celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve (člen 11(A)(1)(c)).

B – *Švedsko pravo: lagen om mervärdesskatt*

8. V skladu z lagen om mervärdesskatt (zakon 1994: 200), ki je švedski zakon o DDV, se kot uporaba šteje predvsem dejanje, ko davčni zavezanec prenese blago na tretjo osebo brezplačno ali za vrednost, nižjo od nabavne cene, ali če ta ni znana, ki je nižja od cene v času prenosa (člen 2(2) poglavja 2 v povezavi s členom 3(2)(a) poglavja 7).

9. „Uporaba storitev“ je predvsem dejanje, da davčni zavezanec opravi, da opraviti ali na kakršen koli drug način ponudi storitev za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, če je storitev ponujena brezplačno ali po ceni, nižji od vrednosti storitve v času transakcije (člen 5, prvi pododstavek, prvi stavek, poglavja 2 v zvezi s členom 3(2)(b) poglavja 7).

10. V obeh primerih je za obstoj uporabe nujno, da do zmanjšanja ne pride iz poslovnih razlogov. Člen 2, prvi pododstavek, poglavja 7 določa, da je davčna osnova takšne uporabe cena transakcije, ocenjena po navedenih metodah.

III – Dejansko stanje, spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (v nadaljevanju: Scandic), ki ponuja nastavitvene in tudi gostinske storitve, svojemu osebju (ki šteje od 23 do 25 oseb) med delovnim dnem ponuja obroke po ceni, ki je nižja od cene obrokov.[3] Delavci dobijo hrano in jo nesejo v menzo. Po obroku poberejo posodo in jedilni pribor ter jih dajo v košare, pripravljene za to.

12. Da bi vedel, kateri davčni sistem se uporablja za storitve, ki sem jih opisal, je Scandic Skatterättsnämnden (organ, pristojen za izdajanje mnenj v davčnih zadevah posameznikom) postavil dve vprašanji. S prvim vprašanjem je želel vedeti, ali je treba te storitve obravnavati kot dobavo živil, obdavčeno z 12 %, ali kot gostinsko storitev, obdavčeno s 25 %. Z drugim vprašanjem je želel, da se natančno določi, ali je davčna osnova znesek, ki ga plača delavec, ali pa jo je treba določiti z uporabo pravil švedske zakonodaje o uporabi.

13. Navedeni organ je v mnenju z dne 10. junija 2002 odgovoril, da gre za gostinsko storitev, za katero se davčno osnovo izračuna v skladu s členom 5, prvi pododstavek, prvi stavek, poglavja 2 v zvezi s členom 3(2)(b) poglavja 7 lagen om mervärdesskatt.

14. Hotel Scandic se je nato obrnil na Regeringsrätten, ker se ni strinjal s to presojo in menil, da je treba živila, ki jih ponuja svojim delavcem, razumeti kot dobavo blaga, pri čemer je treba torej davčno osnovo določiti glede na ceno, ki jo plača delavec.

15. Predložitveno sodišče dvomi o tem, ali pojem uporabe, uporabljen v členih 5, 6 in 6(2)(b) Šeste direktive, pokriva samo brezplačne transakcije ali kot švedski zakon tudi transakcije, za katere prejemnik plača samo simbolično ceno ali ceno, ki je vsaj tesno povezana s to ceno. Da bi se znebilo teh dvomov, je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba, če bi Regerinsgrätten, ko odloča o sporu, odločilo, da so dobave, ki jih izvaja družba, dobave blaga, člena 2 in 5(6) Šeste direktive DDV razlagati tako, da njune določbe nasprotujejo

3 — Glede na predložitveni sklep delavci dejansko plačujejo znesek, ki je nekoliko višji od cene obrokov, vendar bi moral biti v prihodnosti nižji. Mnenje o davčnih zadevah, ki je predmet spora o glavni stvari, temelji na tem drugem primeru.

temu, da zakonodaja države članice predpiše, da je treba uporabo razumeti kot dejanje, pri katerem davčni zavezanec prenese blago na drugega za plačilo, nižje od nabavne cene podobnega blaga, ali ob neobstoju take vrednosti, od cene blaga?

2. Ali je treba, če bi Regerinsgrätten, ko odloča o sporu, odločilo, da so dobave, ki jih izvaja družba, gostinska storitev, člena 2 in 6(2)(b) Šeste direktive DDV razlagati tako, da njune določbe nasprotujejo temu, da zakonodaja države članice predpiše, da je treba opravljanje storitev za zasebno rabo razumeti kot dejanje, ko davčni zavezanec opravi, da opraviti ali na kakršen koli drug način opravi storitev za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih oziroma za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, če je ta storitev ponujena za plačilo, nižje od stroškov opravljanja storitev?“

IV – Postopek pred Sodiščem

16. Komisija ter švedska, danska in grška vlada so predstavile stališča v roku, določenem v členu 20 Statuta ES Sodišča.

17. Predstavniki Komisije ter švedske, grške in finske vlade so na obravnavi 21. oktobra 2004 podali ustna pojasnila.

V – Analiza vprašanj za predhodno odločanje

A – *Uvodne ugotovitve: pravna opredelitev transakcije*

18. Regeringsrätten ne želi toliko, da bi Sodišče podalo mnenje o naravi transakcije, ki je predmet spora o glavni stvari, ker je to vprašanje postavilo za dve različni predpostavki, in sicer glede na to, ali je treba zagotavljanje obrokov zaposlenim v hotelu Scandic razumeti kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev. Glede na razdelitev nalog v postopku predhodnega odločanja mora nacionalno sodišče pravno opredeliti dejansko stanje. Če je treba uporabiti določbe prava Skupnosti, bo moralo upoštevati razlago Sodišča.

19. Kot Komisija ugotavlja v pisnih stališčih, je treba v okviru Šeste direktive pojma „dobava blaga“ in „opravljanje storitev“ raz-

lagati enotno, zato mora Sodišče o njiju predhodno odločati. Čeprav švedsko sodišče tega ni zahtevalo, je treba opozoriti na smernice, ki jih je Sodišče določilo v sodni praksi o tem vprašanju.

20. Sodišče je v sodbi Faaborg-Gelting Linien[4] v zvezi s tem razsodilo, da je treba za ugotovitev, ali so transakcije dobave blaga ali opravljanje storitev, upoštevati vse okoliščine, v katerih poteka zadevna transakcija, da bi ugotovili njene značilnosti (točka 12)[5]. Ob uporabi tega pravila je menilo, da je opravljanje gostinske dejavnosti na trajektih na redni liniji med pristaniščema Faaborg (Danska) in Gelting (Nemčija) storitev (točka 15), ker prevladujejo elementi takšne pogodbe, medtem ko je dobava živil predstavljala samo majhen del celotne transakcije (točki 13 in 14)[6].

21. Obdavčljivega dejanja torej ni mogoče razčleniti na različne elemente, da bi jih ločeno obdavčili z DDV. Sodišče se je ob uporabi načela „enotnost dobave“[7] oprlo na vse elemente transakcije, ki jo je glede na prevladujoči element opredelilo tako ali drugače. Tudi Regeringsrätten mora upoštevati to merilo in na splošno preučiti dejavnost, ki jo hotel Scandic opravlja v korist svojih delavcev, ter usmeriti pozornost na prevladujoči element, da bi transakcijo opredelilo kot dobavo blaga ali opravljanje storitev.

B – *Uporaba in DDV*

22. Bistvo zadeve je ugotoviti, ali Šesta direktiva dopušča, da nacionalni predpisi situacijo v sporu o glavni stvari opredelijo kot uporabo, ker zaposleni v hotelu Scandic plačujejo določen znesek v zameno za obroke, ki jim jih nudi hotel, čeprav je ta znesek nižji od cene obrokov.

23. Oblika in vsebina Šeste direktive ter torej volja zakonodajalca Skupnosti nakazujejo usmeritev, ki se razlikuje od te trditve.

4 — Sodba z dne 2. maja 1996 (C-231/94, Recueil, str. I-2395).

5 — Sodišče je isto merilo, po katerem je treba upoštevati vse podrobnosti transakcije, uporabilo za opredelitev nekaterih dejavnosti kot „oglaševanje“ v točkah od 16 do 19 sodbe z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881).

6 — Sodišče je poudarilo, da je dobava pripravljenih jedi in pijače za takojšnjo uporabo rezultat vrste storitev, ki segajo od kuhanja jedi do njihove dejanske izročitve v posodi, ter da je ob tem stranki na voljo infrastruktura, ki vključuje jedilnico z garderobo ter pohištvo in posodo. Vendar je sklepalo, da storitve prodaje kuhanega mesa „za s seboj“, ki jih ne spremljajo storitve za porabo na kraju samem v primernem okolju, niso takšne (točki 13 in 14 zgoraj navedene sodbe Faaborg-Gelting Linien).

7 — Ta izraz („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung“) je parafraza izraza, ki ga je uporabil P. Haunold, Der Steuergegenstand, V *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Dunaj 2001, str. 111.

1. Zakaj je uporaba obdavčena?

24. Uporaba se šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev za plačilo na podlagi načela nevtralnosti, ki je osnovni element skupnega sistema DDV[8] in katerega namen je, da pobiranje davka ne vpliva na proizvodni proces[9], ker se vse gospodarske dejavnosti obravnavajo enako brez spreminjanja njihove cene[10]. Mehanizem je preprost: z DDV so obdavčena potrošniška dejanja, ki so posredni izkaz ekonomske sposobnosti oseb, in sicer z obdavčitvijo transakcij podjetnikov ali poslovnežev, ki davčno breme prevalijo na končnega potrošnika, tako da davek postane „nevtralen" za davčne zavezance, ker ga nosi samo zadnji člen v verigi, ki prejme proizvod ali storitev[11].

25. Ena od posledic načela nevtralnosti je prepoved vsakršnega različnega obravnavanja enakih okoliščin. V tem primeru mora z vidika DDV veljati isti davčni sistem za končne prejemnike in tiste, ki to niso, vendar so v vsebinsko podobnem položaju. Zato je treba podjetnike in poslovneže, kadar se obnašajo kot končni kupci ali uporabniki, obravnavati kot takšne, ker so njihova pravna dejanja enaka, da bi „preprečili, da se zasebna potrošnja davčnega zavezanca izogne" obdavčitvi.[12]

26. Sodišče je v tem smislu v sodbi De Jong, ki sem jo navedel v opombi 12, razsodilo, da člen 5(6) Šeste direktive na davčnem področju zagotavlja enako obravnavo davčnega zavezanca, ki uporablja blago svojega podjetja, in navadnega potrošnika, ki kupi enako blago (točka 15)[13]. Sodišče je v sodbah Enkler[14] in Fillibeck[15] razsodilo, da je namen člena 6(2)(a) enak, in uporabo blaga za takšne namene obravnavalo kot opravljanje storitev za plačilo.

8 — Glej sodbi z dne 27. junija 1989 v zadevi Kühne (50/88, Recueil, str. 1925, točka 12) in z dne 25. maja 1993 v zadevi Mohsche (C-193/91, Recueil, str. I-2615, točka 9), v katerih je Sodišče razsodilo, da je to načelo „povezano" z DDV.

9 — Lohse, C., Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, V *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Dunaj 2001, str. 49.

10 — Ta posledica, na katero sta L. Mochón Lopez in A. Jabalera Rodriguez opozorila v uvodu skupne knjige *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, izd. Comares, Granada 2001, str. 14, je razlog za obstoj načela nevtralnosti.

11 — Podobne izraze sem uporabil v točkah 33 in 38 sklepnih predlogov, ki sem jih predstavil 13. januarja in 25. marca 2004 v zadevah Lipjes (sodba z dne 27. marca 2004, C-68/03, Recueil, str. I-5879) ter 16. septembra istega leta v zadevi Cimber Air (sodba z dne 16. septembra 2004, C-382/02, ZOdl., str. I-8379).

12 — Sklepni predlogi, ki jih je generalni pravobranilec Jacobs predstavil 27. februarja 1992 v zadevi De Jong (sodba z dne 6. maja 1992, C-20/91, Recueil, str. I-2847, točka 10).

13 — Sodišče je v sodbah z dne 27. aprila 1999 v zadevi Kuwait Petroleum (C-48/97, Recueil, str. I-2323) in z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi (C-415/98, Recueil, str. I-1831) vztrajalo pri enaki misli (točka 21 oziroma 42).

14 — Sodba z dne 26. septembra 1996 (C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 33).

15 — Sodba z dne 16. oktobra 1997 (C-411/98, Recueil, str. I-5577, točka 25).

27. Skratka, gre za to, da se prepreči, da se davčni zavezanec, potem ko je odbil DDV, ki ga je plačal ob nakupu blaga, namenjenega njegovemu podjetju, lahko izogne plačilu davka, če ga porabi sam (člena 5(6) in 6(2)(a)), in torej uživa neupravičene ugodnosti v primerjavi z navadnim kupcem, ki je moral plačati davek, ko je to blago kupil ali uporabil[16].

28. Načelo nevtralnosti in uporaba enakega davčnega sistema zahtevata enako rešitev pri brezplačnem opravljanju storitev iz člena 6(2)(b), ki jih davčni zavezanec opravlja za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih. Če želimo doseči, da bi gospodarski subjekti v primerljivih položajih nosili enako davčno breme, je davčni zavezanec, ki svoje storitve uporablja za svojo zasebno rabo, z vidika DDV v istem položaju kot zasebni prejemniki, ki morajo plačati te storitve: davčni zavezanec in ti prejemniki so zadnji člen v verigi.

29. Na kratko, davčni zavezanec lahko blago svojega podjetja uporabi (člen 5(6) ali 6(2)(a)) za druge namene kot za namene svoje dejavnosti. Če je DDV odbil v trenutku nabave blaga, uživa, ko se potem vede kot končni potrošnik, ne da bi plačal davek, neupravičeno ugodnost v primerjavi z navadnimi kupci ali uporabniki, ki so ga dolžni plačati[17]. Kadar brezplačno uporablja storitev svojega podjetja za zasebno rabo [člen 6 (2)(b)], ne da bi plačal davek, si dovoljuje privilegirano potrošnjo, ki je oproščena plačila davka in krši načelo nevtralnosti.

30. Za lažje razumevanje razlage, ki jo predlagam, se mi zdi primerno predstaviti nekaj primerov.[18]

31. Davčni zavezanec, čigar podjetje se ukvarja z izposojo/prodajo avtomobilov, te uporablja za zasebno rabo ali podari prijatelju. Ta prenos je obdavčen z DDV (1000 eurov), v nasprotnem primeru končna potrošnja, za katero je bil davek uveden, ne bi bila obdavčena z DDV. Nasprotno, če davčni zavezanec ne bi odbil DDV, ki je bil plačan ob nakupu vozila, bi se davek, ki bi ga plačal za to uporabo, prištel k davku, že plačanemu za nakup avtomobila (skupaj torej 2000 eurov), kar bi bila dvojna obdavčitev, ki ni združljiva z načelom nevtralnosti: če je nasprotno davek odbil, bi isto načelo za-

16 — Glej zgoraj navedene sodbe De Jong, točka 15; Enkler, točka 33, in Bakcsi, točka 42.

17 — Ta misel je *a sensu contrario* prisotna v zgoraj navedeni sodbi Kühne, v kateri je Sodišče razsodilo, da je treba člen 6(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da izključuje obdavčitev amortizacije blaga podjetja zaradi zasebne rabe, če za to blago ni bil odbit DDV, ker je bilo kupljeno od osebe, ki ni davčni zavezanec (točka 11). Podobno se je izreklo v zgoraj navedeni sodbi Bakcsi, točka 44.

18 — Opiram se na trditve – čeprav spremenjene –, ki jih je A. M. López Molino predstavil v Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA, V: *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras, éditions Comares*, Granada 2001, str. 49 in naslednje.

htevalo, da sedaj plača davek, da bi se izognili temu, da se obdavčljivo dejanje izogne obdavčitvi. Zato člena 5(6) in 6(2)(a) Šeste direktive za obdavčitev uporabe zahtevata predhodno odbitje davka.

32. Na drugi strani arhitekt izdela načrt za gradnjo hiše. V tem primeru se „proizvodna veriga" začne in konča z opravljeno storitvijo in ne vključuje predhodnih faz, zaradi katerih bi bilo treba plačati DDV, tako da obdavčitve te transakcije ni mogoče podrediti odtegnitvi predhodnih davkov, ki niso bili nikoli plačani. Vendar pravilo, ki se uporablja (člen 6(2)(b)), ohranja enak namen, ki je „preprečiti, da davčni zavezanec prejme brez plačila davka komercialne storitve svojega podjetja, za katere bi posameznik moral plačati davek na dodano vrednost".[19]

2. Davčna osnova pri uporabi

33. Davčna osnova je praviloma plačilo, ki ga prejme tisti, ki dobavi blago ali opravi storitev (člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive). Nasprotno je davčna osnova pri uporabi ali nabavna cena blaga oziroma podobnega blaga, ali pa cena blaga, ali znesek izdatkov davčnega zavezanca za izvajanje storitev (člen 11(A)(1)(b) in (c)).

34. Srednje poti torej ni. Referenca je drugačna pri uporabi, ker prejemnik blaga ali storitve ne plača ničesar in ker določbe, ki sem jih navedel, izključujejo vse transakcije, ki niso brezplačne.

35. To je skladno s sodno prakso Sodišča o pojmu protidajatve, katere smernice zahtevajo obstoj pravnega razmerja med prodajalcem (ali ponudnikom storitve) in kupcem (ali prejemnikom), ki vključuje vzajemne obveznosti, ker je plačilo, ki ga prejme prvi, dejansko protivrednost ugodnosti, ki jo prejme drugi.[20] Torej gre za subjektivni parameter, ki bolj kot vrednost, ocenjeno po objektivnih merilih, uporablja vrednost, dejansko prejeto v vsakem konkretnem

19 — Te besede je generalni pravobranilec Jacobs uporabil v zgoraj navedenih sklepnih predlogih Mohsche, točka 22.

20 — Glej sodbi z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14) in z dne 14. julija 1998 v zadevi First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, str. I-4387, točka 26).

primeru.[21] To je razlog, da se dejstvo, da se gospodarski posel opravi po višji ali nižji ceni od cene posla, ne upošteva pri opredelitvi tega posla kot odplačne transakcije.

36. K temu je treba dodati, kot je ugotovila Komisija, da nič v Šesti direktivi niti v sodni praksi ne zahteva, da se davčna osnova določi v skladu z oceno običajne vrednosti transakcije na trgu ne glede na dejansko plačano ceno. Isto je navedeno v členu 11, na podlagi katerega ta element določitve davčnih obveznosti ne vključuje znižanj cene, popustov na ceno in rabatov (del A(3)), ker se davčna osnova ustrezno zmanjša pri preklicu naročila, zavrnitve ali celotnega ali delnega neplačila ali znižanja cene po dobavi (del C(1)). Davčna osnova se vedno določi glede na prejeto storitev[22], pravilo, ki temelji na načelu nevtralnosti in posrednosti tega davka, s katerim je obdavčena ekonomska sposobnost, ki predstavlja potrošnjo, kar zahteva, da se znesek davka določi v skladu z vrednostjo, ki je resnično „dodana" v končni fazi ekonomskega procesa.[23]

37. Sistematika členov 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive pokriva samo brezplačne transakcije; druge, čeprav se opravijo za ceno, ki je nižja od cene transakcij, je treba šteti za odplačne transakcije, ki jih torej pokriva člen 2(1). Zato te določbe nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki uporabo opredeljuje kot „prodajo z izgubo".

38. Švedska vlada zavrača to stališče in trdi, da ni nobene razlike med transakcijo, oprav-

21 — Zgoraj navedena sodba Fillibeck, točka 13, ter sodbi z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 27) in z dne 29. marca 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-404/99, Recueil, str. I-2667, točka 38).

22 — Gre za ustaljeno sodno prakso. Glej zlasti sodbo z dne 29. maja 2001 v zadevi Freemans (C-86/99, Recueil, str. I-4167, točka 27) in v njej navedene sodbe.

23 — Drug primer (tokrat uporabljam primer, ki sta ga L. Mochón Lopez in A. Jabalera Rodriguez predstavila v navedenem delu, str. 13): podjetnik B je po tržni ceni (150 eurov) prodal določeno blago, ki ga je od podjetnika A kupil za 100 eurov. Ob nakupu je plačal DDV v višini 16 eurov (po 16-odstotni davčni stopnji), pri ponovni prodaji pa je prejel 24 eurov, znesek, ki ga je prevalil na potrošnika. Znesek, ki ga mora plačati, je enak davku, ki ga je prejel, minus davek, ki ga je plačal sam (in sicer 24 – 16 = 8 eurov), medtem ko mora končni potrošnik plačati ves znesek, in sicer 24 eurov. Vidimo lahko, da je davek nevtralen, kar zadeva podjetnika B. Dejansko je bil zanj najprej izdatek (16 eurov), ki je pozneje postal prihodek (24 eurov), ugodnost je bila nato nevtralizirana s plačilom razlike (8 eurov) državni blagajni. Tako davek nima nobenega vpliva na ceno blaga ali storitev, ki jih bremeni, ker ne predstavlja ne stroška ne dobička za dejavnost podjetja. Nasprotno, če mora podjetnik B zaradi katerega koli razloga po 90 eurov prodati blago, ki ga je kupil za 10 eurov več in za katero je moral plačati DDV v višini 16 eurov, DDV ni mogoče izračunati glede na tržno vrednost (in sicer 150 eurov), kljub dejanski ceni transakcije (ki je znašala 90 eurov), saj bi davek tedaj znašal 24 eurov namesto 14,4 eura, kar bi podjetniku povzročilo škodo in nevtralnost, ki mora veljati v sistemu tega posrednega davka, bi izginila.

ljeno po simbolični ceni, in brezplačno transakcijo. Takšna trditev je retorična in se v tem primeru ne upošteva, ker je predložitveno sodišče pojasnilo, da zaposleni v hotelu Scandic za postrežene obroke plačujejo znesek, višji od stroškov, ki jih ima podjetje, čeprav „bo lahko nižji" v prihodnosti, vendar nikoli ne uporablja pojma „simbolično plačilo".

39. Strah pred davčno utajo, ki se kaže v njenem stališču in tudi v stališčih grške in finske vlade, tega ne upravičuje. Pozablja se tudi, da je zakonodajalec Skupnosti upošteval to možnost in v členu 27 Šeste direktive državam članicam pušča možnost, da tega ne uporabijo v nekaterih okoliščinah. Poleg tega ne upošteva dejstva, da legitimni interes preprečevanja davčne utaje ne sme postati absolutni razlog, ki izjemo (davčna osnova za brezplačne transakcije se določi glede na tržno vrednost) postavlja kot splošno pravilo in širi obseg davčne določbe, ker analogija, kot bom razložil v nadaljevanju, ni združljiva z vodilnim načelom tega področja pravnega reda.

40. Vsekakor se mi trditev švedske vlade ne zdi sprejemljiva, čeprav je njen namen varovati fiskalno nevtralnost. Vlada je v stališčih pojasnila, da podjetje, ki subvencionira obroke, ki jih streže svojemu osebju ob uporabi storitev drugega gostinskega podjetja, temu nakaže znesek subvencije, ki ga dopolni s ceno, ki jo plačuje njegovo osebje. Ta prispevek naj bi bil neposredno povezan s ceno in bi moral biti v skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive vključen v davčno osnovo. Po njenem mnenju bi bilo treba delodajalca, ki zagotavlja gostinske storitve za svoje delavce z uporabo svojih storitev, obravnavati enako, vendar to ni mogoče, če je obdavčen samo znesek, ki ga plačujejo zaposleni.

41. Švedska vlada daje pojmu „subvencija" pomen, ki mu ne ustreza, ker ga Šesta direktiva uporablja v tehnično-pravnem smislu, sredstva, ki ga javne oblasti uporabljajo za spodbujanje posebnega sektorja, s tem da dajejo posameznikom ekonomske ugodnosti. Zato Sodišče zahteva, da subvencijo dodeli upravni organ, pogoj, ki pomeni udeležbo treh strank, in sicer organa, ki dodeli subvencijo, organizacijo, ki jo prejme, in končnega potrošnika[24]. Na kratko, člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive pokriva samo subvencije, ki so celotno ali delno plačilo

24 — Sodba z dne 22. novembra 2001 v zadevi Office des produits wallons (C-184/00, Recueil, str. I-9115, točka 10). Enako misel najdemo v sodbah z dne 15. julija 2004 v zadevi Komisija proti Italiji (C-381/01, ZOdl., str. I-6845, točka 32) in Komisija proti Nemčiji (C-144/02, ZOdl., str. I-6985, točka 31).

dobave blaga ali opravljanja storitev in jih tretja oseba nakaže prodajalcu ali ponudniku storitev.[25]

42. Švedska vlada dejansko ne upošteva stvarne razsežnosti načela zakonitosti v davčni zakonodaji, katerega namen je, kot v kazenskem pravu v zvezi s svobodo, da je zakonodajna oblast, ki je suverena, edina, ki ima možnost omejiti premoženje državljanov.[26] To načelo je nujno dopolnjeno s prepovedjo razlaganja davčnih določb po analogiji v škodo davčnemu zavezancu, zato da tisti, ki jih ponavadi uporabljajo, in predvsem sodniki, ne bi presegli volje, izražene v zakonu, in zahtevali obdavčitev transakcij, ki jih ne pokriva besedilo teh določb. Švedska vlada v predlogu razširitve pojma subvencije iz člena 11(A)(1)(a) uporablja to tehniko razlage, vendar je ta način razširitve objektivnega obsega davčnih predpisov izrecno prepovedan v pravnih sistemih nekaterih držav članic.[27]

25 — Glej izrek zgoraj navedene sodbe Office des produits wallons.

26 — Načelo zakonitosti je nastalo v srednjem veku, in sicer na „kazenskem" in „davčnem" področju, da bi omejili posebne pravice vladarjev. V skupnostih, trgih in mestih v Španiji je bila lahko za potrditev prispevkov v kraljevsko blagajno in kaznovanje nekaterih dejanj potrebna odobritev predstavniških skupščin, imenovanih kortes. Razvoj „konsenzualizma" med monarhijo in „politično družbo", ki je utrdil politično organizacijo države in končal širitev kraljeve oblasti, je stalnost v oblikovanju kraljevin srednjeveške Španije, čeprav z velikimi razlikami in odtenki. V Aragoniji in Navari so med koncem 18. in sredino 19. stoletja kortesi dobili pooblastila za zakonodajni in proračunski nadzor (glej Ladero Quesada, M. A., España: reinos y señorios medievales, V: *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2. izdaja, Madrid, 1998, str. 95–129). V Kastilji je bila ta institucija, ki je dosegla vrhunec v 19. in 20. stoletju, skromnejša in njene pristojnosti so bile manjše, čeprav je imela vodilno vlogo v političnem življenju (Valdeón, J., Los reinos cristianos a fines de la Edad Media, V: *Historia de España*, éditorial Historia 16, Madrid, 1986, str. 391–455 in predvsem str. 414–423).

27 — Kot primer bom navedel samo člen 14 Ley General Tributaria española (zakon št. 58/2003, Boletin Oficial del Estado z dne 18. decembra 2003), ki ne dovoljuje uporabe analogije za širitev omejitev obdavčljivega dejanja prek omejitev, ki jih izrecno določa. V Nemčiji je Bundesfinanzhof (vrhovno zvezno sodišče za davčne zadeve) večkrat razsodilo, da tega merila razlage in izvajanja ni mogoče uporabiti za davčnega zavezanca (Bundesteuerblatt II 1972, 455, 457; Bundesteuerblatt II 1976, 246, 248; Bundesteuerblatt II 1977, 283, 287; Bundesteuerblatt II 1978, 346; Bundesteuerblatt II 1979, 347; Bundesteuerblatt II 1982, 618). Belgijski pravni strokovnjaki soglasno obsojajo razlago davčnih predpisov po analogiji in se sklicujejo na sodbo Cour de cassation z dne 13. aprila 1978 v zadevi Država Belgija (ministrstvo za finance) proti Bodson FR., A. in M., Pasicrisie belge 1978, 910). O tem so se izrekli predvsem Tiberghien A., in drugi, *Manuel de droit fiscal: 2000*, éditions Larcier, 21. izdaja, Bruselj 2000, str. 68 in 69, ter Dassesse, M., in Minne, P., *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, éditions Bruylant, 5. izdaja, Bruselj 2001, str. 58 in 59. V Franciji je položaj manj jasen in strokovnjaki so različnih mnenj (glej Marchesson, P., *L'interprétation des textes fiscaux*, éditions Economica, Pariz 1980, str. 197–234; Philip, L., *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, éditions Economica, Pariz 1991, zv. II, str. 971–972; Trotabas, L., in Cotteret, J. M., *Droit fiscal*, éditions Dalloz, 8. izdaja, Pariz 1996, str. 272 in 273; Donet, F., *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, éditions LGDJ., Pariz 1997, str. 157–164, ter Bouvier, M., *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, éditions LGDJ., 5. izdaja, Pariz 2003, str. 42–47); Cour de cassation je vseeno ob neki priložnosti razsodilo, da v davčnem pravu razlaga po analogiji ni dovoljena (sodba z dne 25. oktobra 1975, Bull III, št. 309, str. 234).

VI – Predlog

43. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je postavilo Regeringsrätten, odgovori:

Člene 2, 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/ESG z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki za uporabo šteje dobave, ki se jih plača, čeprav je ta cena nižja od prodajne cene dobavljenega blaga ali podobnega blaga oziroma cene opravljene storitve.