ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

20. ledna 2005 *

Ve věci C-412/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) ze dne 29. září 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 3. října 2003, v řízení

Hotel Scandic Gåsabäck AB

proti

Riksskatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász a M. Ilešič, soudci,

* Jednací jazyk: švédština.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. října 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za švédskou vládu A. Krusem et K. Wistrand, jako zmocněnci,

— za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem,

— za řeckou vládu M. Apessosem, V. Pelekou a I. Pouli, jako zmocněnci,

— za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocněnkyní,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a L. Ström, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 23. listopadu 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 2, čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/ EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Hotel Scandic Gåsabäck AB (dále jen „Scandic") a Riksskatteverket (daňová správa) ohledně určení základu daně při poskytování stravy touto obchodní společností jejím zaměstnancům.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle s čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

4 Článek 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice obecně stanoví, že základem daně je při dodání zboží a poskytování služeb „vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby".

5 Článek 5 odst. 6 šesté směrnice stanoví:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a daň z přidané hodnoty z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění."

6 V případě použití zboží, které je definováno v čl. 5 odst. 6, obsahuje čl. 11 A odst. 1 šesté směrnice zvláštní ustanovení pro určení základu daně následujícího znění:

„Základem daně je:

[...]

b) při dodáních zboží uvedených v čl. 5 odst. 6 a [...] kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání;

[...]"

7 Co se týče poskytování služeb, čl. 6 odst. 2 šesté směrnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

[...]"

8 Podle čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice základ daně tvoří „při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani".

Vnitrostátní právní úprava

9 Podle kapitoly 2 čl. 2 odst. 2 mervärdesskattelagen (švédský zákon o DPH) (SFS 1994, č. 200, dále jen „švédský zákon") se použitím zboží rozumí zejména případ, kdy osoba povinná k dani převede zboží na třetí osobu bezplatně nebo za protiplnění, jež je nižší než hodnota vypočítaná podle kapitoly 7 čl. 3 odst. 2 písm. a) téhož zákona a jestliže takováto sleva nezávisí na tržních podmínkách. Hodnotou upravenou tímto ustanovením je kupní cena zboží nebo zboží obdobného nebo, nelze-li takovou cenu určit, cena výrobní v okamžiku použití.

10 Podle kapitoly 2 čl. 5 prvního pododstavce švédského zákona se „poskytováním služeb pro soukromé potřeby" rozumí zejména případ, kdy osoba povinná k dani provede či nechá provést nebo jakýmkoli jiným způsobem poskytne službu uspokojující soukromé potřeby samotné osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo k účelům odlišným od činnosti vykonávané osobou povinnou k dani, je-li tato služba nabídnuta bezplatně nebo za protiplnění, jež je nižší než hodnota vypočítaná podle kapitoly 7 čl. 3 odst. 2 písm. b) téhož zákona a jestliže takováto sleva nezávisí na tržních podmínkách. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že touto hodnotou jsou náklady na službu v okamžiku „použití".

11 Kapitola 7 čl. 2 první pododstavec švédského zákona stanoví, že základem daně při dodání zboží a služeb použitých tímto způsobem je hodnota vypočítaná podle kapitoly 7 čl. 3 odst. 2 písm. a) a b) téhož zákonA

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Společnost Scandic vykonává svoji hospodářskou činnost ve Švédsku v sektoru hotelových a stravovacích služeb. Svým zhruba 25 zaměstnancům poskytuje oběd za stanovenou cenu v jídelně, kterou pro tyto účely zařídila.

13 Zaměstnanci platí za obědy cenu, která převyšuje náklady vynaložené společností Scandic. Je však možné, že tato cena bude jednou nižší než náklady. Aby společnost Scandic zjistila daňové dopady poskytování stravy svým zaměstnancům, dotázala se Skatterättsnämnden (zvláštní komise, která je pověřena vydáváním předběžných stanovisek v daňové oblasti) na to, zda poskytování stravy vlastním zaměstnancům je dodáváním potravin (sazba daně 12 %), nebo poskytováním služeb (sazba daně 25 %) a zda skutečnost, že společnost poskytuje obědy za cenu nižší, než jsou vynaložené náklady na dodání zboží nebo poskytování služeb, může mít za následek, že dojde ke zdanění na základě ustanovení švédského zákona o použití pro soukromé potřeby, nebo zda je tímto základem daně cena zaplacená zaměstnancem.

14 Skatterättsnämnden byla ve svém stanovisku ze dne 10. června 2002 toho názoru, že poskytování stravy společností Scandic jejím vlastním zaměstnancům musí být považováno za poskytování služeb a podléhá DPH na základě ustanovení kapitoly 2 čl. 5 prvního pododstavce a kapitoly 7 čl. 3 odst. 2 písm. b) švédského zákona, pokud je cena oběda nižší než náklady vynaložené společností Scandic.

15 Společnost Scandic podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Regeringsrätten (Nejvyšší správní soud). Má jednak za to, že poskytování stravy zaměstnancům musí být považováno za dodání zboží, a nikoli za poskytování služeb, a jednak, že ustanovení o použití pro soukromé potřeby nelze použít, jestliže zaměstnanci poskytují za poskytování této stravy protiplnění.

16 Regeringsrätten došel k závěru, že podle švédského zákona se poskytování služeb a dodávání zboží pro soukromé potřeby zdaňují jak v případech, kdy k nim dojde bezúplatně, tak v případech, kdy je protiplnění nižší než kupní či výrobní cena zboží nebo případně náklady na poskytnutí služby. V původním řízení byla položena otázka, zda článek 2, čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice brání této vnitrostátní právní úpravě.

17 Za těchto okolností se Regeringsrätten rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) V případě, že Regeringsrätten při rozhodování sporu dojde k závěru, že plnění uskutečňované společností je dodáváním zboží, je třeba článek 2 a čl. 5 odst. 6 šesté směrnice vykládat tak, že jejich ustanovení brání tomu, aby právní předpisy členského státu stanovily, že použitím pro soukromé potřeby se rozumí skutečnost, že osoba povinná k dani převede zboží na jiného za úplatu, jejíž hodnota je nižší než nabývací cena zboží či zboží obdobného nebo, nelze-li takovouto hodnotu určit, cena výrobní?

2) V případě, že Regeringsrätten, při rozhodování sporu dojde k závěru, že plnění uskutečňované společností je poskytováním stravovacích služeb, je třeba článek 2 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice vykládat tak, že jejich ustanovení brání tomu, aby právní předpisy členského státu stanovily, že poskytnutím služby pro soukromé potřeby se rozumí případ, kdy osoba povinná k dani provede, nechá provést nebo jinak poskytne službu uspokojující soukromé potřeby samotné osoby povinné k dani či jejích zaměstnanců nebo k účelům odlišným od činnosti vykonávané osobou povinnou k dani, je-li tato služba nabídnuta za protiplnění, jež je nižší než náklady na poskytnutí služby?"

K předběžným otázkám

18 Otázky položené Soudnímu dvoru se týkají určení základu daně při plnění spočívajícím v dodání zboží nebo poskytnutí služeb osobou povinnou k dani svým zaměstnancům za cenu nižší, než je cena výrobní. Mají předkládajícímu soudu zejména umožnit posouzení slučitelnosti švédského zákona, kterým se provádí pravidla obsažená v čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) této směrnice, s ustanoveními této směrnice v případě, kdy skutečně existuje protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby, ale toto plnění je nižší než výrobní cena tohoto zboží nebo režijní cena služby.

19 Řecká a švédská vláda jsou toho názoru, že ustanovení čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice představují rozšíření okruhu zdanitelných plnění tím, že DPH podléhají i převody zboží či poskytování služeb, které nejsou uskutečněny „za protiplnění" podle článku 2 této směrnice. Z uvedených ustanovení a článku 11 A

uvedené směrnice vyplývá, že jejím cílem je zabránit tomu, aby osoby povinné k dani nebo jejich zaměstnanci byly neodůvodněně zvýhodněni vůči běžným spotřebitelům (viz rozsudky ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 42, jakož i ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, bod 56). Podle šesté směrnice by tak podléhaly dani nejen bezplatné převody zboží či poskytování služeb, ale rovněž převody zboží či poskytování služeb za cenu nižší, než je cena výrobní nebo režijní.

20 Naproti tomu Komise Evropských společenství a dánská vláda zastávají názor, že čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice se použijí v souladu se svým zněním pouze na případy plnění poskytnutých bezplatně. V souladu s čl. 11 A odst. 1 písm. a) této směrnice je základem daně protiplnění skutečně poskytnuté zaměstnavatelovým zaměstnancem, i když je hodnota tohoto protiplnění nižší než výrobní cena dodané stravy.

21 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle obecného pravidla obsaženého v čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněném za úplatu protiplnění skutečně získané osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií (viz rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, s. 445, bod 13; ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Recueil s. 6365, bod 16; ze dne 27. března 1990, Boots Company, C-126/88, Recueil, s. I-1235, bod 19; ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 13, a ze dne 29. března 2001, Komise v. Francie, C-404/99, Recueil, s. I-2667, bod 38). Mimoto musí být možné vyjádřit toto protiplnění v penězích (výše uvedené rozsudky Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, bod 13; Naturally Yours Cosmetics, bod 16, a Fillibeck, bod 14).

22 Jak správně zdůrazňuje generální advokát v bodě 35 svého stanoviska, skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní nebo režijní, není pro kvalifikaci plnění jako „plnění za úplatu" významná. Tento pojem totiž předpokládá pouze to, že existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně získaným osobou povinnou k dani (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, bod 12).

23 Článek 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice považují některá plnění, za něž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, za dodání zboží a poskytování služeb za úplatu. Cílem těchto ustanovení je zajistit rovné zacházení s osobou povinnou k dani, která použije zboží nebo použije službu pro své potřeby nebo poskytne službu svým zaměstnancům, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží nebo službu stejného druhu (viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 35; výše uvedený rozsudek Fillibeck, bod 25, jakož i výše uvedený rozsudek Fischer a Brandenstein, bod 56). Aby bylo tohoto cíle dosaženo, brání uvedený čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice tomu, aby osoba povinná k dani, která mohla uplatnit odpočet DPH při nákupu zboží určeného k jejímu podnikání, unikla placení této daně, když použije toto zboží ze svého obchodního majetku pro své soukromé potřeby nebo pro potřeby svých zaměstnanců, a je tudíž bezdůvodně zvýhodněna ve srovnání s konečným spotřebitelem, který při nákupu zboží DPH platí (viz rozsudek ze dne 6. května 1992, De Jong, C-20/91, Recueil, s. I-2847, bod 15; výše uvedené rozsudky Enkler, bod 33; Bakcsi, bod 42, jakož i Fischer a Brandenstein, bod 56). Rovněž tak čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice brání tomu, aby osoba povinná k dani nebo její zaměstnanci mohli získat bez daně služby, ze kterých by fyzická osoba-nepodnikatel musela zaplatit DPH.

24 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v budoucnosti budou zaměstnanci společnosti Scandic nadále platit skutečnou protihodnotu za stravu poskytovanou

společností. Vzhledem k tomu, že předmětné plnění je poskytováno za protiplnění ve smyslu článku 2 šesté směrnice, není namístě použít čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) této směrnice. Tato ustanovení se totiž vztahují výhradně na plnění poskytnutá bezplatně, která jsou pro účely výběru DPH považována za plnění za úplatu.

25 Švédská vláda má za to, že cíl a užitečný účinek čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice by byly ohroženy, kdyby se tato ustanovení nevztahovala na plnění poskytnutá za symbolické protiplnění. Bylo by totiž možné uniknout z valné části placení DPH, kdyby osoba povinná k dani nebo její zaměstnanci mohli získat zboží nebo službu za symbolickou částku a jejich daňová povinnost byla určena na základě tohoto protiplnění.

26 V této souvislosti, je třeba uvést, že z předkládacího rozhodnutí nijak nevyplývá, že by částka, kterou budou zaměstnanci společnosti platit za stravu, která je jim poskytována v jídelně společnosti, měla být v budoucnu symbolická. Riziko, na které poukazuje švédská vláda, by mohlo být pouze důvodem k podání žádosti na základě článku 27 této směrnice, který upravuje možnost zavedení zvláštních opatření dotčeným členským státem k zamezení určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

27 Švédská vláda dále poukazuje na to, že podle čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice jsou součástí základu daně dotace přímo vázané na cenu zdanitelných plnění. Kdyby podnik dotoval stravu pro zaměstnance a zajišťoval ji prostřednictvím externího stravovacího zařízení, převáděl by přímo ve prospěch stravovacího zařízení dotaci, která by se přičítala k ceně zaplacené zaměstnanci tomuto stravovacímu zařízení. Dotace by tak byla považována za částku přímo vázanou na cenu a byla by v souladu s uvedeným ustanovením zahrnuta do základu daně. Podnik, který dotuje stravu,

přičemž využívá svých stravovacích služeb, by pak ale měl mít obdobnou daňovou povinnost.

28 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle obecného pravidla upraveného v čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby protiplnění skutečně získané osobou povinnou k dani „od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.

29 Větný člen, na který odkazuje švédská vláda, pokrývá případy, kdy se jedná o vztah mezi třemi stranami, a sice stranou, která poskytuje dotaci, dodavatelem zboží či poskytovatelem služeb a kupcem zboží či služby (viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Recueil, s. I-9115, bod 10). V projednávané věci vystupují pouze dvě strany, a sice společnost Scandic jakožto dodavatel zboží či poskytovatel služeb a zaměstnanci. Jak dále vyplývá z čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, je protiplnění poskytnuto vždy „kupujícím, zákazníkem nebo třetí stranou", a není tudíž nikdy poskytováno samotným dodavatelem nebo poskytovatelem. Náklady, které vynakládá samotná osoba povinná k dani na poskytování stravy svým zaměstnancům, tudíž nemohou být v případě předmětného plnění zahrnuty do základu daně.

30 Z výše uvedeného vyplývá, že článek 2, čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice musí být vykládány tak, že brání vnitrostátní právní úpravě, která za použití zboží nebo služby pro osobní potřeby považuje plnění, za která je poskytnuto skutečné protiplnění, i když je toto protiplnění nižší, než je výrobní cena dodaného zboží či režijní cena poskytnuté služby.

K nákladům řízení

31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 2, čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládány tak, že brání vnitrostátní právní úpravě, která za použití zboží nebo služby pro osobní potřeby považuje plnění, za která je poskytnuto skutečné protiplnění, i když je toto protiplnění nižší, než je výrobní cena dodaného zboží či režijní cena poskytnuté služby.

Podpisy.