WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 20 stycznia 2005 r. *

W sprawie C-412/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Regeringsrätten (Szwecja) postanowieniem z dnia 29 września 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 października 2003 r., w postępowaniu:

Hotel Scandic Gåsabäck AB

przeciwko

Riksskatteverket

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász i M. Ilešič, sędziowie,

* Język postępowania: szwedzki.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 października 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Krusego i K. Wistrand, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu duńskiego przez J. Molde'a, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu greckiego przez M. Apessosa, V. Pelekou i I. Pouli, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu fińskiego przez A. Guimaraes-Purokoski, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i L. Ström, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 listopada 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 5 ust. 6 oraz 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 (Dz.U. L 145 str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między Hotel Scandic Gåsabäck AB (zwanym dalej „Scandic") i Riksskatteverket (organem administracji podatkowej) w przedmiocie określenia podstawy opodatkowania dostarczania przez tę spółkę posiłków pracownikom.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy „dostawa towarów lub usług świadczona [lub świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działa w takim charakterze]", podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT").

4 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że podstawą opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług jest co do zasady „wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw".

5 Artykuł 5 ust. 6 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność [Przekazanie przez podatnika z aktywów jego przedsiębiorstwa towarów na cele prywatne podatnika lub jego pracowników bądź towarów, których podatnik wyzbywa się nieodpłatnie lub, bardziej ogólnie, które przeznacza na cele inne niż związane z jego przedsiębiorstwem], jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegał w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie [na potrzeby przedsiębiorstwa podatnika] próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości".

6 W przypadku przekazania towaru w sposób określony w art. 5 ust. 6 — art. 11 część A ust. 1 szóstej dyrektywy zawiera przepis szczególny, który określa podstawę opodatkowania w sposób następujący:

„Podstawą opodatkowania jest:

[...]

b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 [...], cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub, w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy;

[...]".

7 W zakresie świadczenia usług art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością.

[...]".

8 Zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania „w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 jest suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług".

Uregulowania krajowe

9 Stosownie do rozdziału 2 art. 2 ust. 2 mervärdesskattelagen (szwedzkiej ustawy o podatku VAT, SFS 1994, nr 200, zwanej dalej „ustawą szwedzką") przez przekazanie towarów należy rozumieć w szczególności zbycie towaru przez podatnika osobie trzeciej nieodpłatnie lub też odpłatnie, lecz za kwotę niższą niż obliczona w sposób wskazany w rozdziale 7 art. 3 ust. 2 lit. a) tej ustawy, gdy obniżka ta nie jest uzasadniona warunkami rynku. Kwotą, o której mowa w tym przepisie, jest wartość zakupu tych towarów lub towarów podobnych, lub też, w przypadku braku takiej wartości, koszt produkcji w chwili przekazania.

10 Stosownie do rozdziału 2 art. 5 akapit pierwszy ustawy szwedzkiej „przez świadczenie usług na potrzeby prywatne" należy w szczególności rozumieć wykonanie, zlecenie wykonania lub zaoferowanie przez podatnika w jakikolwiek inny sposób usługi odpowiadającej prywatnym potrzebom samego podatnika, jego pracowników lub celom innym niż związane z jego działalnością, o ile usługa ta została zaoferowana nieodpłatnie lub też odpłatnie, lecz za kwotę niższą niż obliczona w sposób wskazany w rozdziale 7 art. 3 ust. 2 lit. b) tej ustawy, gdy obniżka ta nie jest uzasadniona warunkami rynku. Z tego ostatniego przepisu wynika, że kwotą tą jest wartość usługi z chwili „przekazania".

11 W rozdziale 7 art. 2 akapit pierwszy ustawy szwedzkiej stanowi się, że podstawą opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług w ten sposób zastosowanych jest wartość obliczona zgodnie z przepisami rozdziału 7 art. 3 ust. 2 lit. a) i b) tej ustawy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Scandic prowadzi działalność w Szwecji w sektorach hotelarstwa i usług gastronomicznych. Swoim pracownikom, w liczbie około 25, dostarcza on południowe posiłki po określonych cenach, w stołówce specjalnie w tym celu prowadzonej przez przedsiębiorstwo.

13 Cena, jaką za posiłek płacą pracownicy, przewyższa koszt poniesiony przez Scandic. W przyszłości możliwe jednak będzie, że cena będzie niższa od kosztu. W celu poznania podatkowych konsekwencji dostarczania posiłków pracownikom Scandic wystosowała do Skatterättsnämnden (specjalnej komisji, której zadaniem jest udzielanie wstępnych opinii w dziedzinie podatków) pytanie, czy dostarczanie posiłków pracownikom jest dostarczaniem żywności (podlegającym podatkowi według stawki 12%) czy świadczeniem usług (podlegającym podatkowi według stawki 25%) i czy dostarczanie przez spółkę posiłków po cenie niższej niż koszt poniesiony na dostawę towarów lub świadczenie usług może skutkować opodatkowaniem na podstawie przepisów ustawy szwedzkiej dotyczących przekazania, czy też podstawę opodatkowania stanowi cena płacona przez pracownika.

14 We wstępnej opinii z dnia 10 czerwca 2002 r. Skatterättsnämnden uznała, że dostarczanie posiłków pracownikom jest świadczeniem usług i podlega podatkowi VAT stosownie do rozdziału 2 art. 5 akapit pierwszy i rozdziału 7 art. 3 ust. 2 lit. b) ustawy szwedzkiej, jeśli cena posiłku jest niższa od kosztu poniesionego przez Scandic.

15 Od tej opinii Scandic odwołała się do Regeringsrätten (naczelnego sądu administracyjnego). Zdaniem spółki, dostarczanie posiłków pracownikom powinno być uznane za dostawę towarów, a nie świadczenie usług, a ponadto uważa ona, że przepisy dotyczące przekazania nie mogą znaleźć zastosowania w sytuacji, gdy dostarczanie posiłków wiąże się ze świadczeniem wzajemnym ze strony pracowników.

16 Regeringsrätten stwierdził, że zgodnie z ustawą szwedzką opodatkowanie świadczenia usług i dostawy towarów wykonywanych na potrzeby prywatne ma miejsce, zarówno w przypadku gdy udostępnienie następuje bez świadczenia wzajemnego, jak i wówczas gdy świadczenie wzajemne jest niższe odpowiednio od wartości zakupu lub kosztu produkcji bądź kosztu świadczenia usług. W postępowaniu przed sądem krajowym powstało pytanie, czy tego rodzaju uregulowania krajowe są sprzeczne z przepisami art. 2, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.

17 W tych okolicznościach Regeringsrätten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W przypadku gdyby Regeringsrätten przy rozpoznawaniu sprawy uznał, że świadczenie spółki jest dostawą towarów, to czy wykładni przepisów art. 2 i art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy należałoby dokonywać w ten sposób, że przepisy te sprzeciwiają się ustawodawstwu Państwa Członkowskiego, zgodnie z którym przez 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 koszt produkcji?

2) W przypadku gdyby Regeringsrätten przy rozpoznawaniu sprawy uznał, że dostawy dokonywane przez spółkę są świadczeniem usług gastronomicznych, czy wykładni przepisów art. 2 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy należałoby dokonywać w ten sposób, że sprzeczne z nimi jest ustawodawstwo Państwa Członkowskiego nakazujące, by przez świadczenie usług do celów prywatnych rozumieć wykonanie, spowodowanie 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 została zaoferowana za kwotę niższą niż koszt świadczenia usług?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 Pytania przedłożone Trybunałowi dotyczą określenia podstawy opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika na rzecz jego pracowników po cenie niższej niż koszt produkcji. Mają one na celu w szczególności umożliwienie sądowi krajowemu dokonania oceny, czy ustawa szwedzka dokonująca transpozycji przepisów art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy jest z tą dyrektywą zgodna, w przypadku gdy istnieje rzeczywiste świadczenie wzajemne z tytułu dostawy towaru lub świadczenia usługi, lecz jest ono niższe od kosztu produkcji tego towaru lub usługi.

19 Rządy grecki i szwedzki podnoszą, że przepisy art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy stanowią rozszerzenie zakresu transakcji podlegających opodatkowaniu z tym skutkiem, że podatek VAT obciąża nawet przeniesienie towarów lub usług, które nie zostały dokonane „odpłatnie" w rozumieniu art. 2 tej dyrektywy. Ich

zdaniem, z przepisów tych, odczytywanych łącznie z art. 11 część A szóstej dyrektywy, wynika, że jej celem jest uniknięcie takiej sytuacji, w której podatnik lub jego pracownicy cieszyliby się nieuzasadnionymi udogodnieniami w porównaniu ze zwykłymi konsumentami (zob. wyroki z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. str. I-1831 pkt 42, jak również z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Rec. str. I-4049 pkt 56). W tym znaczeniu opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy podlega nie tylko przeniesienie nieodpłatne, ale również odpłatne, lecz po cenie niższej niż koszt produkcji.

20 Natomiast Komisja Wspólnot Europejskich i rząd duński podnoszą, że art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy znajdują zgodnie ze swoim brzmieniem zastosowanie wyłącznie w przypadkach transakcji dokonanych nieodpłatnie. Ich zdaniem, zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy podstawą opodatkowania jest świadczenie wzajemne rzeczywiście uzyskane przez pracodawcę od pracownika, nawet jeśli wartość tego świadczenia jest niższa od kosztu produkcji dostarczonych posiłków.

21 Należy tu przypomnieć, że zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych odpłatnie jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. Owo świadczenie wzajemne jest zatem wartością subiektywną, tzn. rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych (zob. wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r. w sprawie 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rec. str. 445, pkt 13; z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie 230/87 Naturally Yours Cosmetics, Rec. str. 6365, pkt 16; z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-126/88 Boots Company, Rec. str. I-1235, pkt 19; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. str. I-5577, pkt 13 oraz z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie C-404/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2667, pkt 38). Ponadto możliwe powinno być wyrażenie wartości tego świadczenia wzajemnego w pieniądzu (ww. wyroki w sprawach: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, pkt 13, Naturally Yours Cosmetics, pkt 16 oraz Fillibeck, pkt 14).

22 Jak słusznie podkreśla rzecznik generalny w pkt 35 opinii, okoliczność, czy transakcja została dokonana po cenie niższej, czy też wyższej od kosztu produkcji, nie ma znaczenia dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji odpłatnej". To ostatnie pojęcie wymaga bowiem wyłącznie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. str. 1443, pkt 12).

23 Artykuł 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy zrównuje niektóre transakcje, z tytułu których podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, z dostawą towarów i świadczeniem usług dokonywanymi odpłatnie. Celem tych przepisów jest zapewnienie równego traktowania podatnika, który stosuje towary lub usługi do celów prywatnych jego lub jego pracowników z konsumentem końcowym, który nabywa towar lub usługę tego samego rodzaju (zob. wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. str. I-4517, pkt 35; ww. wyroki w sprawach: Fillibeck, pkt 25 oraz Fischer i Brandenstein, pkt 56). Aby cel ten mógł zostać osiągnięty, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. a) uniemożliwiają podatnikowi, który mógł dokonać odliczenia VAT przy zakupie towaru związanego z jego przedsiębiorstwem, uniknięcie zapłacenia tego podatku wówczas, gdy przekazuje ten towar do celów prywatnych jego lub jego pracowników i uzyskanie w ten sposób nieuzasadnionych korzyści w porównaniu z konsumentem końcowym, który, nabywając towar, płaci podatek VAT (zob. wyrok z dnia 6 maja 1992 r. w sprawie C-20/91 De Jong, Rec. str. I-2847, pkt 15 oraz ww. wyroki w sprawach: Enkler, pkt 33, Bakcsi, pkt 42 oraz Fischer i Brandenstein, pkt 56). Podobnie art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy nie pozwala na to, aby podatnik lub jego pracownicy uzyskiwali od podatnika wolne od podatku usługi, przy których nabyciu osoba prywatna musiałaby uiścić podatek VAT.

24 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w przyszłości pracownicy Scandic nadal będą płacić za posiłki dostarczane przez spółkę, tytułem wykonania rzeczywistego

świadczenia wzajemnego. Skoro transakcja ta jest dokonywana odpłatnie w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy nie mogą mieć zastosowania. Przepisy te dotyczą bowiem wyłącznie transakcji dokonywanych nieodpłatnie, które są zrównane z transakcjami dokonywanymi odpłatnie dla celów opodatkowania podatkiem VAT.

25 Zdaniem rządu szwedzkiego, cel i „effet utile" art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy zostałyby zagrożone, gdyby transakcja dokonywana w zamian za symboliczne świadczenie wzajemne nie podlegała tym przepisom. Gdyby bowiem podatnik lub jego pracownicy mogli uzyskać towar lub usługę za symboliczną kwotę, która stanowiłaby podstawę opodatkowania, możliwe byłoby uniknięcie zapłaty znacznej części podatku VAT.

26 Należy w tym miejscu zauważyć, że w postanowieniu odsyłającym nie ma wzmianki o tym, aby kwota płacona w przyszłości przez pracowników Scandic za dostarczane posiłki miała być symboliczna. W każdym razie ryzyko, o którym mówi rząd szwedzki, mogłoby być jedynie podstawą do złożenia w trybie art. 27 tej dyrektywy wniosku dotyczącego wprowadzenia przez Państwo Członkowskie środków stanowiących odstępstwo od niej w celu zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania.

27 Ponadto rząd szwedzki zwraca uwagę, że zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy subwencje związane bezpośrednio z ceną dostaw podlegających opodatkowaniu stanowią część podstawy opodatkowania. Gdyby przedsiębiorstwo, które subwencjonuje posiłki oferowane pracownikom, korzystało z usług przedsiębiorstwa zewnętrznego, przekazywałoby ono bezpośrednio temu przedsiębiorstwu kwotę subwencji, jako uzupełnienie ceny płaconej przez pracowników. W takim wypadku subwencja byłaby uważanaza kwotę bezpośrednio związaną

z ceną i wchodziłaby do podstawy opodatkowania na podstawie tego przepisu. A zatem przedsiębiorstwo, które subwencjonuje posiłki, korzystając z własnych usług gastronomicznych, powinno być opodatkowane w sposób równoważny.

28 Należy tu przypomnieć, że zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług jest wartość świadczenia wzajemnego rzeczywiście otrzymanego przez podatnika „od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw".

29 Rząd szwedzki powołuje się na człon zdania dotyczący sytuacji, w których uczestniczą trzy podmioty: przyznający subwencję, korzystający z niej dostawca towaru lub usług oraz nabywca towaru lub usług (zob. wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des produits wallons, Rec. str. I-9115, pkt 10). W niniejszej sprawie istnieją tylko dwa podmioty, to jest, z jednej strony, Scandic jako dostawca towarów lub usług, a z drugiej, jego pracownicy. Ponadto, jak jasno wynika z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, świadczenie wzajemne zawsze jest uzyskiwane od „kupującego, klienta lub osoby trzeciej", a nigdy przez samego dostawcę towarów lub usług. Koszt poniesiony przez samego podatnika z tytułu dostarczenia posiłków pracownikom nie może zatem wchodzić do podstawy opodatkowania rozpatrywanej transakcji.

30 Z powyższych rozważań wynika, że art. 2, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, by uregulowanie krajowe uznawało za przekazanie towarów lub świadczenie usług na cele prywatne takie transakcje, z tytułu których uzyskano świadczenie wzajemne, nawet jeśli wartość tego świadczenia jest niższa od kosztu produkcji dostarczonego towaru lub usługi.

W przedmiocie kosztów

31 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 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 interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, by uregulowanie krajowe uznawało za przekazanie towarów lub świadczenie usług na cele prywatne takie transakcje, z tytułu których uzyskano świadczenie wzajemne, nawet jeśli wartość tego świadczenia jest niższa od kosztu produkcji dostarczonego towaru lub usługi.

Podpisy