ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 20. januára 2005 *

Vo veci C-412/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) z 29. septembra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 3. októbra 2003, ktorý súvisí s konaním:

Hotel Scandic Gåsabäck AB

proti

Riksskatteverket,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Lenaerts (spravodajca), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász a M. Ilešič,

* Jazyk konania: švédčina.

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. októbra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— švédska vláda, v zastúpení: A. Kruse a K. Wistrand, splnomocnení zástupcovia,

— dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca,

— grécka vláda, v zastúpení: M. Apessos, V. Pelekou a I. Pouli, splnomocnení zástupcovia,

— fínska vláda, v zastúpení: A. Guimaraes-Purokoski, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a L. Ström, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 23. novembra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2, 5 ods. 6 a článku 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Hotel Scandic Gåsabäck AB (ďalej len „Scandic") a Riksskatteverket (správa príspevkov), ktorého predmetom je určenie zdaniteľného základu pri poskytovaní jedál touto spoločnosťou vlastným zamestnancom.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 V súlade s článkom 2 ods. 1 šiestej smernice „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani" podlieha dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH").

4 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice obsahuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého je zdaniteľným základom pri dodávke tovaru alebo poskytovaní služieb „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".

5 Článok 5 ods. 6 šiestej smernice stanovuje:

„Aplikácia [Odber — *neoficiálny preklad*] tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív osoby podliehajúcej dani [obchodného majetku platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] touto osobou na účely jej osobného využitia alebo na účely osobného využitia jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho aplikácia [odber — *neoficiálny preklad*] na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu [dodanie tovaru za protihodnotu — *neoficiálny preklad*]. Avšak aplikácia [odber — *neoficiálny preklad*] tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely osoby podliehajúcej dani [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] sa za poskytnutie tovaru za úhradu [dodanie tovaru za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] považovať nebude."

6 V prípade odberu tovaru spôsobom stanoveným v článku 5 ods. 6 obsahuje článok 11 A ods. 1 šiestej smernice osobitné pravidlo pre výpočet zdaniteľného základu, ktoré znie:

„Zdaniteľným základom je:

...

b) v prípade poskytovania tovaru podľa článku 5 (6)... nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky,

...“

7 Pokiaľ ide o poskytovanie služieb, článok 6 ods. 2 šiestej smernice stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív [obchodného majetku — *neoficiálny preklad*] na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*] alebo jej [jeho — *neoficiálny preklad*] zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná;

b) bezplatné poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*] pre jej [jeho — *neoficiálny preklad*] vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej [jeho — *neoficiálny preklad*] zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej [jeho — *neoficiálny preklad*] podnikateľské účely.

...“

8 V súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sú zdaniteľným základom „v prípade poskytovania služieb podľa článku 6 (2) úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

Vnútroštátna právna úprava

9 Podľa kapitoly 2 § 2 ods. 2 mervärdesskattelagen (švédsky zákon o DPH) (SFS 1994, č. 200, ďalej len „švédsky zákon") sa odberom tovaru rozumie najmä skutočnosť, keď platiteľ dane prevedie na tretiu osobu, bezodplatne alebo za protihodnotu, tovar za cenu, ktorá je nižšia ako cena vypočítaná v súlade s ustanoveniami kapitoly 7 § 3 ods. 2 písm. a) toho istého zákona a keď zníženie ceny neurčujú podmienky trhu. Uvedená cena sa podľa tohto ustanovenia určí ako nákupná cena tovarov alebo podobných tovarov, alebo ak takáto nákupná cena neexistuje, režijná cena určená v čase odberu tovaru.

10 Podľa kapitoly 2 § 5 prvého odseku švédskeho zákona sa „poskytnutím služieb na osobný účel" 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 cena vypočítaná v súlade s ustanoveniami kapitoly 7 § 3 ods. 2 písm. a) toho istého zákona a keď zníženie ceny neurčujú podmienky trhu. Z tohto posledného ustanovenia vyplýva, že táto cena sa určí ako cena nákladov na službu v čase „odberu".

11 Kapitola 7 § 2 prvý odsek švédskeho zákona stanovuje, že zdaniteľným základom pri dodaní tovarov a služieb použitých týmto spôsobom je cena vypočítaná v súlade s ustanoveniami kapitoly 7 § 3 ods. 2 písm. a) alebo b) toho istého zákona.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Scandic vykonáva svoju činnosť vo Švédsku v odvetví hotelových a stravovacích služieb. Svojim zamestnancom, ktorých je približne 25, poskytuje obed za určenú cenu v jedálni osobitne zriadenej týmto podnikom.

13 Zamestnanci platia za obedy cenu, ktorá prevyšuje náklady vynaložené spoločnosťou Scandic. V budúcnosti však bude možné, že táto cena bude nižšia ako náklady. Na účel preskúmania daňových dôsledkov poskytovania obedov svojim zamestnancom predložil Scandic na Skatterättsnämnden (osobitný výbor poverený vydávaním predbežných stanovísk v daňových veciach) otázku, či je poskytovanie obedov vlastným zamestnancom dodaním jedla (zdaneným sadzbou 12 %) alebo poskytnutím služby (zdaneným sadzbou 25 %) a či skutočnosť, že spoločnosť poskytne obedy za cenu nižšiu ako sú náklady na dodanie tovarov alebo poskytovanie služieb má za následok zdanenie podľa ustanovení švédskeho zákona týkajúcich sa odberu, alebo či je zdaniteľným základom cena zaplatená zamestnancom.

14 Skatterättsnämnden vo svojom predbežnom stanovisku z 10. júna 2002 dospel k záveru, že poskytovanie obedov vlastným zamestnancom, ktoré uskutočňuje Scandic, treba považovať za poskytnutie služieb, ktoré podlieha DPH podľa ustanovení kapitoly 2 § 5 prvého odseku a kapitoly 7 § 3 ods. 2 písm. b) švédskeho zákona v prípade, keď je cena jedál nižšia ako náklady vynaložené Scandic.

15 Scandic sa proti uvedenému stanovisku odvolal na Regeringsrätten (Najvyšší správny súd). Domnieva sa, po prvé, že poskytovanie obedov vlastným zamestnancom treba považovať za dodanie tovarov a nie poskytnutie služieb a po druhé, že by sa ustanovenia týkajúce sa odberov nemali uplatniť, keďže zamestnanci ako protihodnotu za poskytovanie týchto obedov platia náhradu.

16 Regeringsrätten skonštatoval, že v súlade so švédskym zákonom podlieha poskytovanie služieb a dodanie tovarov na osobný účel dani tak v prípade, keď sa tovary alebo služby poskytujú bezodplatne, ako aj vtedy, keď sa poskytujú za protihodnotu nižšiu ako nákupná cena alebo režijná cena tovaru, resp. náklady poskytnutia služby. V konaní vo veci samej bola položená otázka, či táto vnútroštátna úprava odporuje ustanoveniam článkov 2, 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.

17 Za týchto okolností Regeringsrätten rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto 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?"

O prejudiciálnych otázkach

18 Otázky položené Súdnemu dvoru sa týkajú určenia zdaniteľného základu pri zdaniteľných plneniach dodania tovarov alebo poskytnutia služby platiteľom dane vlastným zamestnancom za cenu nižšiu ako režijná cena. Otázky smerujú najmä k tomu, aby vnútroštátny súd mohol posúdiť súlad švédskeho zákona vykonávajúceho pravidlá obsiahnuté v článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice s ustanoveniami tejto smernice, a to v prípade, keď sa v skutočnosti poskytuje protihodnota za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, ale táto protihodnota je nižšia ako režijná cena uvedeného tovaru alebo služby.

19 Grécka a švédska vláda zastávajú názor, že ustanovenia článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice rozširujú rozsah zdaniteľných plnení v tom zmysle, že DPH podliehajú aj prevody tovarov alebo služieb, ktoré nie sú uskutočňované „za úhradu" [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v zmysle článku 2 tejto smernice.

Z týchto ustanovení v súvislosti s článkom 11 A uvedenej smernice vyplýva, že účelom smernice je zabrániť tomu, aby platiteľ dane alebo jeho zamestnanci boli bezdôvodne zvýhodňovaní oproti bežným spotrebiteľom (pozri rozsudky z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, bod 42, a zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049, bod 56). V tomto zmysle podliehajú podľa šiestej smernice dani nielen bezodplatné prevody, ale aj prevody za cenu nižšiu ako režijná cena.

20 Naopak, Komisia Európskych spoločenstiev a dánska vláda tvrdia, že článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice sa v súlade s ich znením uplatnia výlučne v prípade bezodplatných plnení. V súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. a) tejto smernice je zdaniteľným základom protihodnota skutočne zaplatená zamestnancom jeho zamestnávateľovi, a to aj v prípade, ak je výška tejto protihodnoty nižšia ako režijná cena poskytnutých jedál.

21 V tejto súvislosti je dôležité pripomenúť, že v súlade so všeobecným pravidlom stanoveným v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, zdaniteľným základom pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu je protihodnota skutočne prijatá na tento účel platiteľom dane. Táto protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií (pozri rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. s. 445, bod 13; z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Zb. s. 6365, bod 16; z 27. marca 1990, Boots Company, C-126/88, Zb. s. I-1235, bod 19; zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 13, a z 29. marca 2001, Komisia/Francúzsko, C-404/99, Zb. s. I-2667, bod 38). Naviac táto protihodnota musí byť vyjadriteľná v peniazoch (už citované rozsudky Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, bod 13, Naturally Yours Cosmetics, bod 16, a Fillibeck, bod 14).

22 Ako to správne zdôrazňuje generálny advokát v bode 35 svojich návrhov, skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu ako je režijná cena, nemá význam pre určenie, či sa na plnenie hľadí ako na „plnenie za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*]". Tento posledný pojem totiž predpokladá jedine existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb a protihodnotou skutočne prijatou platiteľom dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, bod 12).

23 Článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 šiestej smernice považujú určité plnenia, za ktoré platiteľ dane v skutočnosti neprijme žiadnu reálnu protihodnotu, za rovnocenné dodaniam tovarov a poskytnutiam služieb za protihodnotu. Účelom týchto ustanovení je zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s platiteľmi dane, ktorí odoberú tovar alebo poskytnú službu na svoju osobnú spotrebu alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov na jednej strane a konečným spotrebiteľom, ktorý si obstará tovar alebo službu rovnakého druhu na strane druhej (pozri rozsudky z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 35; Fillibeck, už citovaný, bod 25, ako aj Fischer a Brandenstein, už citovaný, bod 56). Aby došlo k naplneniu tohto účelu, článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice zabraňujú tomu, aby sa platiteľ dane s nárokom na odpočítanie DPH z nákupu tovaru určeného pre svoj podnik, vyhol zaplateniu tejto dane v prípade, ak tento tovar odoberie z majetku svojho podniku na osobnú spotrebu alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov, a aby tak využíval v porovnaní s konečným spotrebiteľom, ktorý tovar kúpi a zaplatí zaň DPH nenáležité výhody (pozri rozsudky zo 6. mája 1992, De Jong, C-20/91, Zb. s. I-2847, bod 15; Enkler, už citovaný, bod 33; Bakcsi, už citovaný, bod 42, ako aj Fischer a Brandenstein, už citovaný, bod 56). Podobne článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice zabraňuje platiteľovi dane alebo jeho zamestnancom, aby bez dane získali služby poskytované platiteľom dane, za ktoré by súkromná osoba bola povinná DPH zaplatiť.

24 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v budúcnosti budú zamestnanci Scandic naďalej platiť reálnu protihodnotu za jedlá poskytované spoločnosťou.

Keďže sa dotknuté plnenie uskutočňuje za protihodnotu v zmysle článku 2 šiestej smernice, nie je žiaden dôvod na uplatnenie jej článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b). Tieto uvedené ustanovenia sa totiž týkajú len bezodplatných plnení, na ktoré sa na účely DPH hľadí ako na plnenia za protihodnotu.

25 Podľa názoru švédskej vlády by bol účel a *effet utile* článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice ohrozený, ak by do pôsobnosti týchto ustanovení nepatrilo plnenie za symbolickú protihodnotu. Platbe DPH by sa totiž z veľkej časti dalo vyhnúť, ak by platiteľ dane alebo jeho zamestnanci mohli získať tovar alebo službu za symbolickú cenu a daň by bola odvedená z výšky tejto protihodnoty.

26 V tomto zmysle treba uviesť, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, že suma platená zamestnancami Scandic za poskytovanie jedál v jedálni spoločnosti bude v budúcnosti symbolická. V každom prípade by riziko, na ktoré upozornila švédska vláda, mohlo vyvolať len žiadosť dotknutého členského štátu na základe článku 27 tejto smernice o udelenie práva zaviesť zrušujúce opatrenia v záujme zabránenia daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností.

27 Švédska vláda ďalej uvádza, že v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice sú dotácie priamo spojené s cenou zdaniteľných plnení súčasťou zdaniteľného základu. Ak by podnik prispieval na jedlá poskytované svojim zamestnancom prostredníctvom externého podniku zabezpečujúceho stravovacie služby, platil by priamo tomuto externému podniku výšku dotácie, ktorou by vyrovnával cenu zaplatenú tomuto externému podniku jeho zamestnancami. Na dotáciu sa preto hľadí ako na sumu priamo spojenú s cenou a dotácia tak tvorí súčasť

zdaniteľného základu podľa uvedeného ustanovenia. Pritom podnik, ktorý dotuje jedlá poskytované prostredníctvom svojich vlastných stravovacích služieb, musí byť zdaňovaný rovnakým spôsobom.

28 V tomto zmysle treba pripomenúť, že v súlade so všeobecným pravidlom stanoveným v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice je zdaniteľným základom pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služby protihodnota skutočne prijatá platiteľom dane „od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany... vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb".

29 Časť vety, na ktorú sa odvoláva švédska vláda, upravuje situácie, ktoré sa týkajú troch strán, a to strany, ktorá poskytuje dotáciu, dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služby, ktorým z toho vznikajú výhody, a nákupcu tovaru alebo zákazníka služby (pozri rozsudok z 22. novembra 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Zb. s. I-9115, bod 10). Spor vo veci samej sa týka len dvoch strán, a to na jednej strane Scandic ako dodávateľa tovarov alebo poskytovateľa služieb a na strane druhej jeho zamestnancov. Ďalej, ako jasne vyplýva z článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, protihodnotu vždy poskytuje „kupujúci, zákazník alebo... tretia strana", a teda nikdy dodávateľ alebo poskytovateľ sám. Náklady, ktoré znáša samotný platiteľ dane v súvislosti s poskytovaním jedál vlastným zamestnancov, teda nemôžu tvoriť súčasť zdaniteľného základu dotknutého plnenia.

30 Z vyššie uvedeného vyplýva, že články 2, 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá za odber tovaru alebo poskytnutie služieb na osobnú spotrebu považuje plnenia, za ktoré sa platí reálna protihodnota, aj keď je výška tejto protihodnoty nižšia ako režijná cena dodaného tovaru alebo služby.

O trovách

31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol 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 odber tovaru alebo poskytnutie služieb na osobnú spotrebu považuje plnenia, za ktoré sa platí reálna protihodnota, aj keď je výška tejto protihodnoty nižšia ako režijná cena dodaného tovaru alebo služby.

Podpisy