

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA

přednesené dne 23. listopadu 2004¹

I – Úvod

1. Regeringsrätten, který je nejvyšším správním soudem ve Švédsku, byla předložena žaloba, jejímž předmětem je definovat zacházení, které je třeba použít v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na stravu, kterou poskytuje podnik sektoru hotelových služeb svým zaměstnancům za cenu nižší, než je režijní cena.

2. Aby mohl v tomto sporu rozhodnout, potřebuje vědět, zda šestá směrnice 77/388/EHS², konkrétně čl. 2, čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b), je v rozporu s vnitrostátní právní úpravou, která považuje, stejně jako bezplatné plnění, za použít dodávání zboží nebo poskytování služeb, které osoba povinná k dani provede za cenu nižší, než je kupní cena zboží nebo náklady na službu.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství: šestá směrnice

3. Článek 2 odst. 1 definuje působnost směrnice a stanoví, že „předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Tyto dva druhy plnění jsou definovány v čl. 5 odst. 1 a v čl. 6 odst. 1.

4. Základem daně je vše, co představuje protiplnění, které dodavatel zboží nebo služby 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 [čl. 11 A odst. 1 písm. a)].

5. Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro

1 — Původní jazyk: španělština.

2 — Směrnice Rady 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“).

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 (čl. 5 odst. 6).

6. Za těchto podmínek je základem daně kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání [čl. 11 A odst. 1 písm. b)].

7. Podle čl. 6 odst. 2 písm. b) se za poskytování služeb za protiplnění považuje 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, tedy k poskytování služeb, jejichž základem daně je výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani [čl. 11 A odst. 1 písm. c)].

B – Švédské právo: lagen om mervärdesskatt

8. V souladu s lagen om mervärdesskatt (zákon 1994: 200), švédským zákonem

o DPH, 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 kupní ceny zboží nebo, nelze-li takovou cenu určit, nižší, než je cena výrobní v okamžiku postoupení [kapitola 2 čl. 2 odst. 2 ve spojení s kapitolou 7 čl. 3 odst. 2 písm. a)].

9. „Použitím služeb“ se 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 cenu nižší, než je hodnota v době plnění [kapitola 2 odst. 5 první pododstavec první věta ve spojení s kapitolou 7 čl. 3 odst. 2 písm. b)].

10. V prvním i druhém případě je pro použití nutné, aby sleva nebyla komerční povahy. Kapitola 7 čl. 2 první pododstavec stanoví, že základem daně takového použití je cena plnění vypočítaná podle jednoho z uvedených způsobů.

III – Skutkové okolnosti sporu, spor v původním řízení a předběžné otázky

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (dále jen „Scandic“), který nabízí nejen ubytovací služby, ale provozuje také restauraci, poskytuje během pracovního dne svým zaměstnancům (jejichž počet se pohybuje mezi 23 a 25 osobami) stravu za cenu nižší, než je režijní cena³. Jídla jsou dodávána zaměstnancům, kteří je přenesou do jídelny. Po jídle posbírají nádobí a ostatní kuchyňské potřeby, které umístí do košů připravených k tomuto účelu.

12. Aby Scandic zjistil daňový režim uplatnitelný na plnění, které jsem právě popsal, položil dvě otázky Skatterättsnämnden (orgánu, který je pověřený vydávat daňová stanoviska jednotlivcům). První otázka se týkala toho, zda tato plnění musí být považována za dodávání potravin se sazbou daně ve výši 12 %, nebo za stravovací službu zdaněnou ve výši 25 %. Druhá otázka se týkala upřesnění, zda základem daně je částka placená pracovníkem nebo zda má být určen na základě švédských právních pravidel týkajících se použití.

3 — Podle předkládacího usnesení zaměstnanci ve skutečnosti platí částku jen nepatrně převyšující výrobní cenu, ale tato cena musí být v budoucnosti snížena. Na tomto druhém předpokladu je založeno daňové stanovisko, které vedlo ke sporu v původním řízení.

13. Stanoviskem ze dne 10. června 2002 výše uvedený orgán odpověděl, že se jedná o stravovací službu, jejíž základ daně musí být vypočítán v souladu s kapitolou 2 čl. 5 prvním pododstavcem první věty ve spojení s kapitolou 7 čl. 3 odst. 2 písm. b) lagen om mervärdesskatt.

14. Scandic se tedy obrátil na Regeringsrätten, protože nesouhlasil s tímto posouzením a měl za to, že potraviny, které podnik poskytuje svým zaměstnancům, je třeba považovat za dodávání zboží, přičemž základ daně tedy musí být určen v závislosti na protiplnění placeném zaměstnanci.

15. Postupující soud má pochybnosti o tom, zda pojem použití užívaný v čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice zahrnuje pouze plnění provedené bezplatně nebo zda rovněž zahrnuje, jak to činí švédský zákon, plnění, kdy příjemce zaplatí jen symbolickou částku nebo alespoň úzce vázanou na výrobní cenu. Aby odstranil tyto pochybnosti, položil Soudnímu dvoru dvě 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 o DPH

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?

17. Za účelem vyslechnutí svých ústních vyjádření se na jednání dne 21. října 2004 dostavili zmocněnec Komise a zmocněnci švédské, řecké a finské vlády.

- 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 jejich 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?“

V – Analýza předběžných otázek

A – Úvodní poznámky: právní kvalifikace plnění

18. To, co si Regeringsrätten přeje upřesnit Soudním dvorem, není ani tak jeho názor o povaze plnění, které je jádrem sporu v původním řízení, poněvadž položil stejnou otázku použitelnou ve dvou různých případech, podle toho, zda poskytování stravy zaměstnancům Scandic je třeba považovat za dodávání zboží nebo za poskytování služeb. Při rozvržení úkolů, které s sebou řízení o předběžných otázkách nese, náleží vnitrostátnímu soudu právně kvalifikovat skutkové okolnosti. Pokud je na místě použít ustanovení práva Společenství, musí se podřídit výkladovým pokynům, které mu poskytne Soudní dvůr.

IV – Řízení před Soudním dvorem

16. Komise, jakož i švédská, dánská a řecká vláda předložily svá vyjádření ve lhůtě stanovené v článku 20 Statutu ES Soudního dvora.

19. Jak poznamenává Komise ve svých písemných vyjádřeních, pojmy „dodávání zboží“ a „poskytování služeb“ používané

v rámci šesté směrnice musí být vykládány jednotným způsobem, a vyžadují tak rozsudek Soudního dvora k žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Ačkoli to švédský soud nepožadoval, je třeba tedy připomenout základní směry judikatury, kterou Soudní dvůr tomuto tématu věnoval.

21. Není tedy možné rozdělit zdanitelné plnění na jednotlivé prvky za účelem jejich zdanění DPH zvlášť. Na základě zásady „jednoty plnění“⁷ Soudní dvůr vychází ze všech prvků plnění, které bude kvalifikovat tak či onak v závislosti na převládající složce. Regeringsrätten, aby mohl kvalifikovat plnění jako dodávání zboží nebo poskytování služeb, se také musí řídit tímto kritériem a zkoumat činnost vykonávanou Scandic ve prospěch svých zaměstnanců globálně a soustředit svou pozornost na převládající prvek.

20. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien⁴ Soudní dvůr na toto téma konstatoval, že za účelem určení, zda plnění jsou dodáváním zboží nebo poskytováním služeb, je ke zjištění charakteristických prvků třeba zohlednit všechny okolnosti, za kterých dané plnění probíhá (bod 12)⁵. Na základě tohoto pravidla měl za to, že provozování restaurace na trajektech, které zajišťují pravidelnou trasu mezi přístavy Faaborg (v Dánsku) a Gelting (v Německu), je službou (bod 15), protože převládaly prvky vlastní tomuto smluvnímu způsobu, kdežto dodávání potravin představovalo pouze nepatrnou část celého plnění (body 13 a 14)⁶.

B – Použití a DPH

22. Jádrem věci spočívá v určení, zda šestá směrnice připouští, aby vnitrostátní právní úprava kvalifikovala jako použití situaci ve sporu v původním řízení na základě toho, že zaměstnanci Scandic platí podniku určitou částku za stravu, která je jim poskytována, i když je tato částka nižší než výrobní cena.

23. Znění a duch šesté směrnice, a tedy vůle zákonodárce Společenství se od této teze odklánějí.

4 – Rozsudek ze dne 2. května 1996 (C-231/94, Recueil, s. I-2395).

5 – Používal stejné kritérium, v souladu s nímž je třeba zohlednit všechny podrobnosti, které se týkají plnění, aby definoval některé činnosti jako „služby v oblasti reklamy“ v bodech 16 až 19 rozsudku, který vydal dne 17. listopadu 1993 ve věci Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881).

6 – Soudní dvůr zdůraznil, že dodávání hotových jídel a nápojů k okamžité konzumaci je výsledkem řady služeb od uvaření jídel až po jejich výdej na nosič a je spojeno s poskytováním infrastruktury zákazníkovi, která zahrnuje jak stravovací sál s příslušenstvím (šatna atd.), tak nábytek a nádobí. Nicméně měl za to, že takového charakteru nejsou nákupy uvařených pokrmů „s sebou“, které nejsou doprovázeny odpovídajícími službami sloužícími ke zpestření konzumace na místě (body 13 a 14 výše uvedeného rozsudku Faaborg-Gelting Linien).

7 – Tento výraz („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung“) je parafrází P. Haunolda „Der Steuergegenstand“, v: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Vídeň 2001, s. 111.

1) Proč je použití zdaňováno?

24. Za plnění se považuje dodávání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění na základě zásady neutrality, která je základním prvkem společného systému DPH⁸, která vede k tomu, aby vybírání daně nemělo žádný vliv na výrobní postupy⁹ díky tomu, že je se všemi obchodními činnostmi zacházeno stejně beze změny jejich ceny¹⁰. Mechanismus je jednoduchý: DPH postihuje spotřební chování jako nepřímý projev hospodářské kapacity osob; tento výsledek získáme, když zdaníme plnění podnikatelů nebo jinak výdělečně činných osob, kteří za pomoci techniky přesunu přenesou daňovou zátěž na konečného spotřebitele, tak, že se daň pro osoby povinné k dani stane „neutrální“, protože jí podléhá pouze poslední článek řetězce, který obdrží výrobek nebo je příjemcem plnění¹¹.

8 — Viz rozsudky ze dne 27. června 1989, Kühne (50/88, Recueil, s. 1925, bod 12), a ze dne 25. května 1993, Mohsche (C-193/91, Recueil, s. I-2615, bod 9), ve kterých Soudní dvůr prohlásil, že tato zásada je DPH „vlastní“.

9 — C. Lohse, „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, v: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Vídeň 2001, s. 49.

10 — Tento důsledek, ke kterému došli L. Mochón López a A. Jabalera Rodríguez v úvodu do společného díla *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, nakladatelství Comares, Granada 2001, s. 14, je zdůvodněním zásady neutrality.

11 — Použil jsem podobné pojmy v bodech 33 a 38 stanoviska, které jsem přednesl dne 13. ledna a dne 25. března 2004 ve věcech Lipjes (rozsudek ze dne 27. května 2004, C-68/03, Sb. rozh. I-5879) a dne 16. září stejného roku ve věci Cimber Air (rozsudek ze dne 16. září 2004, C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379).

25. Jeden z přímých důsledků zásady neutrality je zákaz toho, aby se stejnými situacemi bylo zacházeno rozdílně. V projednávaném případě musí koneční příjemci a ti, kteří, aniž by jimi byli, se nacházejí ve věcně podobném postavení, z hlediska DPH podléhat stejnému daňovému režimu. Proto, jestliže se podnikatelé nebo jinak výdělečně činné osoby chovají jako koneční nabyvatelé nebo jako koneční uživatelé, musí být za ně považováni na základě svého právního jednání, aby se „zabránilo tomu, že soukromá spotřeba osoby povinné k dani unikne“ zdanění¹².

26. V tomto smyslu Soudní dvůr konstatoval v rozsudku De Jong, který jsem právě citoval v poznámce 12, že článek 5 odst. 6 šesté směrnice zajišťuje daňovou rovnost mezi osobou povinnou k dani využívající zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, a běžným spotřebitelem, který kupuje zboží stejného druhu (bod 15)¹³. V rozsudcích Enkler¹⁴ a Fillibeck¹⁵ Soudní dvůr rozhodl, že čl. 6 odst. 2 písm. a) měl stejný účel a považoval využívání zboží k těmto účelům za poskytování služeb za protiplnění.

12 — Stanovisko, které generální advokát Jacobs přednesl dne 27. února 1992 ve věci De Jong (rozsudek ze dne 6. května 1992, C-20/91, Recueil, s. I-2847, bod 10).

13 — V rozsudcích ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Recueil, s. I-2323), a ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, Recueil, s. I-1831) Soudní dvůr zastával stejný názor (body 21 a 42).

14 — Rozsudek ze dne 26. září 1996 (C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 33).

15 — Rozsudek ze dne 16. října 1997 (C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 25).

27. Stručně řečeno se jedná o to zabránit tomu, aby poté, co osoba povinná k dani uplatnila odpočet DPH, kterou zaplatila při nákupu zboží, které používala ve svém podniku, mohla uniknout placení daně, jestliže ho sama spotřebovává [čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. a)], a aby tedy požívala neoprávněných výhod ve vztahu k běžnému kupujícímu, který zboží, které nabyt nebo využíval, zdanil¹⁶.

28. Zásada neutrality a rovnosti režimu, kterou s sebou nese, vedou ke stejnému výsledku v případě bezplatného poskytování služeb prováděných osobou povinnou k dani pro vlastní potřeby nebo pro potřeby svých zaměstnanců, které jsou uvedeny v čl. 6 odst. 2 písm. b). Pokud usilujeme dosáhnout toho, aby hospodářské subjekty, které se nacházejí ve srovnatelných situacích, podléhaly stejné daňové zátěži, je osoba povinná k dani, která používá své vlastní služby pro svou vlastní potřebu, z hlediska DPH ve stejném postavení jako příjemci jednotlivci, kteří za ně musí zaplatit: prvně jmenovaná osoba je, jakož i příjemci, posledním článkem řetězce.

29. Osoba povinná k dani může, stručně řečeno, použít (čl. 5 odst. 6) nebo využívat [čl. 6 odst. 2 písm. a)] zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, k jiným účelům než ke své činnosti. Pokud odpočetla DPH v době jeho nabytí, požívá, jestliže se

dále chová jako konečný spotřebitel, aniž by daň odvedla, neoprávněně výhody ve vztahu ke kupujícím nebo běžným uživatelům, kteří jsou povinni ji odvádět¹⁷. Pokud bezplatně využívá službu, která tvoří součást jejího obchodního jmění, k osobní potřebě [čl. 6 odst. 2 písm. b)], aniž by daň zaplatila, umožňuje jí to privilegovanou spotřebu osvobozenou od daně, která porušuje zásadu neutrality.

30. Pro zjednodušení srozumitelnosti výkladu, který navrhuji, považuji za žádoucí uvést několik příkladů¹⁸.

31. Osoba povinná k dani, jejíž podnik se zabývá pronájmem/prodejem automobilů, jeden z nich využívá k osobní potřebě nebo ho daruje příteli. Tento převod podléhá DPH (ve výši 1 000 eur), v opačném případě konečná spotřeba, pro kterou byla daň zavedena, dani unikne. Naproti tomu, pokud by osoba povinná k dani neučinila odpočet DPH zaplacené při nákupu vozidla, daň, kterou by za toto použití odvedla, by se připočítala k té, která již byla odvedena při nákupu vozidla (celková výše by tak činila 2 000 eur), což by znamenalo dvojnásobné neslučitelné se zásadou neutrality: pokud by

17 — Tento názor je skryt a *sensu contrario* ve výše uvedeném rozsudku Kühne, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že vylučuje zdanění odpisu zboží, které tvoří součást obchodního jmění podniku, na základě jeho soukromého využívání, pokud zboží nezažilo nárok na odpočet DPH z důvodu koupě zboží jinou osobou, která není osobou povinnou k dani (bod 11). Podobně se vyjádřil ve výše uvedeném rozsudku Bakcsi (bod 44).

18 — Inspiruji se hypotézami A. M. Lópeze Molina, „Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA“ v *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, nakladatelství Comares, Granada 2001, s. 49 a násl., přičemž je pozmeněuji.

16 — Viz výše uvedený rozsudek De Jong (bod 15), Enkler (bod 33) a Bakcsi (bod 42).

ale naopak odpočet provedla, stejná zásada vyžaduje, aby daň zaplatila za účelem zabránění tomu, že zdanitelné plnění zdanění unikne. Proto článek 5 odst. 6 a článek 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice podmiňuje zdanitelnost použití podmínkou, že daň na vstupu byla předběžně odečtena.

službu [čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice]. Naopak v případě použití se jedná buď o kupní cenu zboží nebo podobných zboží, tedy výrobní cenu, nebo o výši výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani [čl. 11 A odst. 1 písm. b) a c)].

32. Podle jiného příkladu architekt zpracovává projekt s cílem postavit dům. V tomto případě „výrobní řetězec“ začíná a končí s poskytnutím služeb a nezahrnuje předchozí fáze, které by mohly vést k zaplacení DPH, takže není možné podřídit zdanění tohoto plnění odpočtem daní na vstupu, které nebyly nikdy zaplacený. Nicméně použitelné pravidlo [čl. 6 odst. 2 písm. b)] zachovává stejný účel, který spočívá v „zabránění tomu, aby osoba povinná k dani byla osvobozena od daně za komerční plnění svého podniku, z kterých by fyzická osoba-nepodnikatel musela zaplatit daň z přidané hodnoty“¹⁹.

34. Neexistuje tedy střední cesta. Odkaz je v případě použití odlišný, protože příjemce zboží nebo služby neprovádí žádnou platbu a protože ustanovení, která jsem právě citoval, vylučují jakékoli plnění, které není bezplatné.

2) Základ daně v případě použití

33. Základem daně je obecně protiplnění, které obdrží ten, kdo poskytuje zboží nebo

35. Tento názor je v souladu s judikaturou Soudního dvora týkající se koncepce protiplnění, judikaturou, jejíž skutkové okolnosti vyžadují mezi prodejcem (nebo poskytovatelem služby) a nabyvatelem (nebo příjemcem) existenci právního vztahu, který zahrnuje vzájemné povinnosti, tedy že úplata přijatá prvním je skutečnou protihodnotou výhody obdržené druhým²⁰. Jedná se tedy o subjektivní kritérium, které používá spíše než hodnotu stanovenou podle objektivních kritérií hodnotu skutečně získanou v každém

19 — Tyto pojmy použil generální advokát Jacobs ve stanovisku, které přednesl ve výše uvedené věci Mohsche (bod 22).

20 — Viz rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14), a ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, s. I-4387, bod 26).

konkrétním případě²¹. Z tohoto důvodu není skutečnost, že je hospodářské plnění provedeno za cenu vyšší nebo nižší, než je výrobní cena, relevantní, pokud se jedná o kvalifikaci tohoto plnění jako protiplnění.

„přidanou“ hodnotou v okamžiku konečné fáze hospodářského procesu²³.

36. Navíc, jak to poznamenala Komise, žádná skutečnost v šesté směrnici ani v judikatuře nevyžaduje, aby byl základ daně určen v souladu s obvyklou cenou plnění na trhu nezávisle na skutečně uhrazené ceně. To potvrzuje i článek 11, podle kterého tato skutečnost, která určuje daňový dluh, nezahrnuje snížení ceny, slevy a rabaty (část A odst. 3), přičemž se základ daně přiměřeně sníží, je-li zaplacení ceny zrušeno nebo odmítnuto, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby (část C odst. 1). Základ daně je vždy určen v závislosti na získaném plnění²², pravidlu také založeném na zásadě neutrality a na povaze této daně jako nepřímé daně, která postihuje hospodářskou kapacitu, kterou představuje spotřeba, což vyžaduje, aby výše daně byla stanovena v souladu se skutečnou

37. V systematicke článku 5 odst. 6 a článku 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice je místo jen pro bezplatná plnění; ostatní, i když jsou provedena za cenu nižší, než je výrobní cena, musí být považována za protiplnění, a spadají tak pod čl. 2 odst. 1. V důsledku toho jsou tato ustanovení překážkou vnitrostátním právním předpisům, které kvalifikují použití jako „prodej se ztrátou“.

38. Švédská vláda popírá toto stanovisko a tvrdí, že není žádný rozdíl mezi plněním

21 — Výše uvedený rozsudek Fillibeck, bod 13; rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339, bod 27), a ze dne 29. března 2001, Komise v. Francie (C-404/99, Recueil, s. I-2667, bod 38).

22 — Jedná se o ustálenou judikaturu. Viz zejména rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans (C-86/99, Recueil, s. I-4167, bod 27), jakož i na tomto místě uvedené rozsudky.

23 — Jiný příklad (tentokrát použiji případ, který uvádějí L. Mochón López a A. Jabalera Rodríguez v *op. cit.*, s. 13): podnikatel B prodá za tržní hodnotu (150 eur) určité zboží, které koupil u jiného podnikatele A za 100 eur. V době koupě zaplatil DPH ve výši 16 eur (se sazbou daně 16 %) a obdržel 24 eur v průběhu dalšího prodeje, částku, kterou přesunul na spotřebitele. Částka, kterou musí zaplatit, odpovídá dani, kterou obdržel, bez té, kterou sám zaplatil (tedy $24 - 16 = 8$ eur), zatímco konečný spotřebitel musí zaplatit celkovou částku (tedy 24 eur). Poznámám, že z hlediska podnikatele B působí daň neutrálně. Nejdříve mu totiž způsobuje výdaj (16 eur), který se dále změní na příjem (24 eur), přičemž výhoda je dále zneutralizována zaplacením rozdílu (8 eur) státní pokladně. Tímto způsobem nemá daň žádný vliv na cenu zboží ani služeb, které postihuje, protože pro činnost podniku nepředpokládá ani náklad ani zisk. Naopak, ať už z jakéhokoli důvodu podnikatel B musí prodat za 90 eur zboží, které koupil za 100 eur a za které musel zaplatit DPH 16 eur, DPH nemůže být vypočítána v závislosti na tržní hodnotě (tedy 150 eur) bez ohledu na skutečnou cenu plnění (která byla 90 eur), neboť by daň činila 24 eur místo 14,4 eur, což by způsobilo podnikateli újmu a poškodilo by neutralitu, která musí být pro systém této nepřímé daně rozhodující.

uskutečněným za symbolickou cenu a bezplatným plněním. Takovéto tvrzení spadá do rétoriky a v projednávaném případě není relevantní, protože postupující soud vysvětlil, že zaměstnanci Scandic platí za stravu, která je jim podávána, částku vyšší, než jsou náklady pro podnik, i když „mohou být nižší“ v budoucnosti, ale nikdy nepoužívá pojem „symbolická platba“.

39. Obava z daňového úniku, která vyplývá z jejího stanoviska, jakož i ze stanoviska řecké a finské vlády, jej neodůvodňuje. Zapomíná, že zákonodárce Společenství tuto možnost zohlednil a ponechal členským státům v článku 27 šesté směrnice možnost ji za určitých okolností nepoužít. Neuznává mimo jiné skutečnost, že legitimní zájem vyhnout se daňovému úniku nesmí být stanoven absolutně, tím, že stanoví obecným pravidlem to, co musí zůstat výjimkou (sazba daně pro bezplatná plnění musí být určena v závislosti na tržní hodnotě), a rozšiřuje dosah daňového ustanovení, protože analogie, jak to vysvětlím později, není vůbec slučitelná s hlavní zásadou této oblasti právního řádu.

40. V každém případě považuji tvrzení švédské vlády za nepřijatelné, i když vede k ochraně neutrality daně. Ve svých vyjádřeních vysvětlila, že pokud podnik dotuje

stravu, kterou podává svým zaměstnancům, přičemž využívá služeb jiné stravovací společnosti, předává jí odpovídající částku na podporu a doplňuje ji prostřednictvím ceny placené svými zaměstnanci. Tento příspěvek je přímo vázaný na cenu a musí být v souladu s čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice zahrnut do základu daně. Podle ní musí být zaměstnavateli, který sám zajišťuje stravovací služby svých zaměstnanců, přičemž využívá své vlastní služby, poskytnuto stejné zacházení, což ale není možné, když se zdaní jen částka placená zaměstnanci.

41. Švédská vláda přisuzuje pojmu „dotace“ dosah, který mu nenáleží, protože šestá směrnice ho používá ve smyslu technicko-právním jako prostředku pro veřejnou moc, který má podpořit jednotlivý sektor tím, že poskytne jednotlivcům výhody hospodářského charakteru. Proto Soudní dvůr vyžaduje, aby byla dotace přiznána správou, což je podmínka, která předpokládá, že existují tři účastníci, tedy orgán, který přiznává dotaci, subjekt, který ji využije, a konečný spotřebitel²⁴. Článek 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice zahrnuje, stručně řečeno, pouze dotace, které představují celkové nebo

24 — Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Office des produits wallons (C-184/00, Recueil, s. I-9115, bod 10). Stejný názor nalezneme v rozsudcích ze dne 15. července 2004, Komise v. Itálie (C-381/01, Sb. rozh., s. I-6845, bod 32), a Komise v. Německo (C-144/02, Sb. rozh. s. I-6985, bod 31).

částečné protiplnění při dodání zboží nebo poskytování služeb a které jsou zaplacený třetí osobou prodávajícímu nebo poskytovateli služeb²⁵.

Nezbytným doplňkem této zásady je zákaz výkladu daňových ustanovení na základě analogie k újmě osoby povinné k dani, přičemž cílem je zabránit těm, kteří je uplatňují obecně, a zejména soudům, překročit vůli upřesněnou v zákoně, když se domáhají zdanit plnění, která nejsou uvedena v jejich znění. Švédská vláda tím, že navrhuje rozšířit pojem dotace uvedený v čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, používá tuto výkladovou techniku, ale takovéto rozšíření objektivního dosahu daňových pravidel je výslovně v právních systémech některých členských států zakázáno²⁷.

42. Ve skutečnosti švédská vláda nezohledňuje věcnou stránku zásady legality, která je stanovena v daňovém právu, které podobně, jak to činí trestní právo ve vztahu ke svobodě, vede k tomu, aby zákonodárna moc jako nositel suverenity měla jako jediná pravomoc omezit vlastnictví občanů²⁶.

25 – Viz výrok výše uvedeného rozsudku Office des produits wallons.

26 – Ve středověku se zásada legality vytvořila v oblasti „trestní“ a „daňové“, kde měla omezovat panovníkovy výsady. Ve Španělsku mohly obce, městyse a města podmínit hlasování o příspěvcích do královské pokladny a o trestání některých jednání schválením reprezentativními shromážděními nazvanými „cortes“. Dozrání „konsensualismu“ mezi monarchií a „politickou společností“, který upevnil politickou organizaci státu a zastavil rozšiřování královské moci, je ustáleným pojmem při vytváření španělských království ve středověku, i když vykazuje významné rozdíly a nuance. V Aragonii a Naváře cortes obdržely v období mezi koncem XIII. a polovinou XIV. století kontrolní legislativní a rozpočtovou pravomoc (viz M. A. Ladero Quesada, „España: reinos y señoríos medievales“, v: *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2. vydání, Madrid, 1998, s. 95 až 129). V Kastilii měl tento orgán, který dosáhl vrcholu ve XIV. a XV. století, skromnější profil, a i když sehrál důležitou roli v politickém životě, byly jeho pravomoci omezenější (J. Valdeón, „Los reinos cristianos a fines de la Edad Media“, v: *Historia de España*, nakladatelství Historia 16, Madrid, 1986, s. 391 až 455, zejména s. 414 až 423).

27 – Příkladem je článek 14 Ley General Tributaria española (zákon 58/2003, *Boletín Oficial del Estado* ze dne 18. prosince 2003), který neumožňuje používat analogii pro rozšíření hranic zdanitelného plnění nad rámec hranic, které výslovně stanoví. V Německu Bundesfinanzhof (který je nejvyšším spolkovým soudem v daňové oblasti) opakovaně prohlásil, že toto kritérium výkladu a aplikace nemůže být použito proti osobě povinné k 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). Zdá se, že belgická právní nauka jednohlasně zavrhlá výklad daňových pravidel na základě analogie a poukazuje na rozsudek Cour de cassation ze dne 13. dubna 1978 (věc Belgický stát, ministr financí v. Bodson FR., A. a M., *Pasicrisie belge* 1978, 910). V tomto smyslu se vyjadřuje zejména A. Tiberghien a další, *Manuel de droit fiscal: 2000*, nakladatelství Larcier, 21. vydání, Brusel 2000, s. 68 a 69, a M. Dassesse a P. Minne, *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, nakladatelství Bruylant, 5. vydání, Brusel 2001, s. 58 a 59. Situace ve Francii je méně jasná a právní nauka je rozdělená (viz P. Marchesson, *L'interprétation des textes fiscaux*, nakladatelství Economica, Paříž 1980, s. 197 až 234; L. Philip, *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, nakladatelství Economica, Paříž 1991, část II, s. 971 a 972; L. Trotabas a J. M. Cotteret, *Droit fiscal*, nakladatelství Dalloz, 8. vydání, Paříž 1996, s. 272 a 273; F. Donet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, nakladatelství LGDJ, Paříž 1997, s. 157 až 164, a M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, nakladatelství LGDJ, 5. vydání, Paříž 2003, s. 42 až 47); Cour de cassation nicméně při jedné příležitosti prohlásil, že výklad na základě analogie není v daňovém právu dovolený (rozsudek ze dne 25. října 1975, Bull III, č. 309, 234).

VI – Závěry

43. Vzhledem k vyjádřením, které jsem právě uvedl, navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na otázky Regeringsrätten následovně:

„Článek 2, článek 5 odst. 6 a článek 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, je třeba vykládat v tom smyslu, že jsou překážkou vnitrostátní právní úpravě, která považuje za použití plnění, které není bezplatné, za které je zaplacená cena, i když je tato cena nižší než prodejní cena dodaných zboží, cena podobných zboží nebo režijní cena poskytnuté služby.“