

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 20. januarja 2005*

V zadevi C-412/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče s sklepom Regeringsrätten (Švedska) z dne 29. septembra 2003, ki je prispel na Sodišče 3. oktobra 2003, v postopku

Hotel Scandic Gåsabäck AB

proti

Riksskatteverket,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász in M. Ilešič, sodniki,

* Jezik postopka: švedščina.

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sodni tajnik: K. Sztranc, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. oktobra 2004,

na podlagi pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za švedsko vlado A. Kruse in K. Wistrand, zastopnika,
- za dansko vlado J. Molde, zastopnik,
- za grško vlado M. Apeossos, V. Pelekou in I. Pouli, zastopniki,
- za finsko vlado A. Guimaraes-Purokoski, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in L. Ström, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi
23. novembra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- ² Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Hotelom Scandic Gåsabäck AB (v nadaljevanju: Scandic) in Riksskatteverket (davčna uprava) glede določitve davčne osnove za zagotavljanje, s strani družbe, obrokov svojemu osebju.

Pravni okvir

Ureditev Skupnosti

- ³ V skladu s členom 2(1) Šeste direktive je predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

- 4 Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa, da je v skladu s splošnim pravilom davčna osnova za dobavo blaga in storitev „vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

- 5 Člen 5(6) Šeste direktive določa:

„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, kjer je bil davek na dodano vrednost od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten. Vendar pa se tako ne obravnava uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.“

- 6 V primeru uporabe blaga, kakor je opredeljena v členu 6(6), člen 11(A)(1) Šeste direktive vsebuje posebno pravilo v zvezi z določitvijo davčne osnove:

„Davčna osnova:

[...]

- b) pri dobavah iz člena 5(6) [...] je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali, ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga, določena v trenutku dobave;

[...]“

7 V zvezi z opravljanjem storitev člen 6(2) Šeste direktive določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

- a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;
- b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

[...]“

- 8 V skladu s členom 11(A)(1)(c) Šeste direktive so davčna osnova „pri dobavah iz člena 6(2) [...] celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve“.

Nacionalna ureditev

- 9 V skladu s členom 2(2) poglavja 2 mervärdesskattelagen (švedski zakon o DDV; SFS 1994, št. 200, v nadaljevanju: švedski zakon) je treba z uporabo blaga razumeti predvsem položaj, ko davčni zavezanec prenese blago na tretjega brezplačno ali odplačno, za nižjo vrednost od tiste, izračunane v skladu s členom 3(2)(a) poglavja 7 istega zakona, in ko tako znižanje cene ni določeno s pogoji na trgu. Vrednost, predvideno v slednji določbi, predstavlja vrednost nakupa blaga ali podobnega blaga ali, ob odsotnosti take vrednosti, lastna cena, določena v trenutku uporabe.
- 10 V skladu s členom 5(2) poglavja 2 švedskega zakona je z „opravljanjem storitev za zasebno rabo“ treba razumeti predvsem položaj, ko davčni zavezanec izvaja, naloži izvajanje ali na kakršenkoli drug način ponudi storitev za zasebne potrebe davčnega zavezanca samega ali njegovega osebja, ali z namenom, nepovezanim z dejavnostjo, ki jo izvaja davčni zavezanec, če je ta storitev ponujena brezplačno ali odplačno, za nižjo vrednost od tiste, izračunane v skladu členom 3(2)(b) poglavja 7 istega zakona, in ko tako znižanje cene ni določeno s pogoji na trgu. Iz te določbe izhaja, da je ta vrednost določena s stroški storitve v trenutku „uporabe“.

- 11 Člen 2 (prvi pododstavek) poglavja 7 švedskega zakona določa, da davčno osnovo za oskrbo z blagom in opravljanje storitev predstavlja vrednost, izračunana v skladu z določbami člena 3(2)(a) ali (b) poglavja 7 istega zakona.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 12 Scandic izvaja dejavnost na Švedskem, v sektorjih hotelirstva in restavracij. Svoje osebje, ki ga tvori približno 25 oseb, oskrbuje z opoldanskim obrokom po določeni ceni, v kantini, ki jo je posebej uredilo podjetje.
- 13 Člani osebja plačujejo za svoj obrok ceno, ki presega stroške, ki jih ima Scandic. Vendar pa je mogoče, da bo v prihodnosti ta cena nižja od stroškov. Da bi ugotovil davčne posledice zagotavljanja obrokov osebju, je Scandic zaprosil za pojasnilo Skatterättsnämnden (posebna komisija, pristojna za izdajanje predhodnih mnenj v davčnih zadevah), ali zagotavljanje obrokov njegovemu osebju pomeni dobavo živil (obdavčeno z 12 %) ali opravljanje storitev (obdavčeno z 25 %) in ali ima dejstvo, da družba dobavlja obroke po nižji ceni, kot so stroški za dobavo blaga ali storitev, za posledico obdavčenje na podlagi določb švedskega zakona o uporabi ali je cena, ki jo plača zaposleni, ta davčna osnova.
- 14 Skatterättsnämnden je v predhodnem mnenju z dne 10. junija 2002 presodil, da mora Scandicovo zagotavljanje obrokov članom svojega osebja šteti za opravljanje storitev in da je obdavčeno z DDV na podlagi določb člena 5 (prvi pododstavek) poglavja 2 in člena 3(2)(b) poglavja 7 švedskega zakona, če je cena obroka nižja od stroškov, ki jih ima Scandic.

- 15 Scandic je proti temu mnenju vložil tožbo pri Regeringsrätten (vrhovno upravno sodišče). Meni, po eni strani, da se mora zagotavljanje obrokov njegovemu osebju šteti za dobavo blaga in ne za opravljanje storitev in, po drugi strani, da se pravila, ki urejajo uporabo, ne smejo uporabiti, ker osebje dobiva plačilo v zameno za zagotavljanje teh obrokov.
- 16 Regeringsrätten je menilo, da se, v skladu s švedskim zakonom, opravljanje storitev in dobave blaga, izvedene za zasebno rabo, obdavčijo tako v primeru, ko se dajanje v uporabo izvede brez plačila, kot tudi, ko se izvede z nižjim plačilom v vrednosti nakupa ali po lastni ceni blaga ali, glede na primer, v vrednosti stroškov opravljanja storitev. V postopku v glavni stvari se je zastavilo vprašanje, ali določbe členov 2, 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive nasprotujejo tej nacionalni zakonodaji.
- 17 V teh okoliščinah je Regeringsrätten odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži ti vprašanji:

„1. V primeru, ko bi Regeringsrätten, ko odloča o sporu, odločilo, da je zagotavljanje obrokov, ki ga izvaja družba, dobava blaga, ali je treba člena 2 in 5(6) Šeste direktive razlagati tako, da njune določbe nasprotujejo temu, da zakonodaja države članice predpiše, da je treba z uporabo blaga razumeti položaj, ko davčni zavezanec prenese blago na drugega za nižje plačilo, kot je cena pridobitve blaga ali podobnega blaga ali, ob odsotnosti take vrednosti, po lastni ceni?

- 2) V primeru, ko bi Regeringsrätten, ko odloča o sporu, odločilo, da je zagotavljanje obrokov, ki ga izvaja družba, restavracijska storitev, ali je treba člena 2 in 6(2)(b) Šeste direktive razlagati tako, da njune določbe nasprotujejo temu, da zakonodaja države članice predpiše, da je z opravljanjem storitev za zasebno rabo treba razumeti položaj, ko davčni zavezanec izvaja, naloži izvajanje ali na kakršenkoli drug način opravlja storitev za zasebne potrebe davčnega zavezanca samega ali njegovega osebja, ali z namenom, nepovezanim z dejavnostjo, ki jo izvaja davčni zavezanec, če se ta storitev ponuja za nižje plačilo, kot so stroški opravljanja storitev?“

Vprašnji za predhodno odločanje

- ¹⁸ Vprašnji, predloženi Sodišču, se nanašata na določitev davčne osnove za dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki ju izvaja davčni zavezanec za člane svojega osebja po nižji ceni od lastne cene. Vprašnji skušata predložitvenemu sodišču predvsem omogočiti presojo skladnosti švedskega zakona, ki uporablja pravila, vsebovana v členih 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive, z določbami te direktive, v primeru, ko plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev dejansko obstaja, vendar je to plačilo nižje od lastne cene tega blaga ali te storitve.

- ¹⁹ Grška in švedska vlada menita, da določbi členov 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive pomenita širjenje obsega dobav, obdavčljivih v tem smislu, da DDV zajema tudi prenose blaga ali storitev, ki niso „odplačni“ v skladu s členom 2 te direktive. Iz teh določb, v povezavi s členom 11(A) iste direktive, bi izhajalo, da je cilj te izogniti se

temu, da davčni zavezanec ali člani njegovega osebja uživajo, v primerjavi z običajnimi potrošniki, neupravičene posebne pravice (glej sodbe z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 42, in z dne 17. maja 2001 v zadevi Fischer in Brandenstein, C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049, točka 56). V tem pogledu Šesta direktiva ne bi obdavčevala le brezplačnih prenosov, temveč tudi prenose po nižji ceni od lastne cene.

- 20 Nasprotno Komisija Evropskih skupnosti in danska vlada zatrjujeta, da se člena 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive uporabljata, v skladu z njunim besedilom, le v primeru dobav, izvedenih brezplačno. V skladu s členom 11(A)(1)(a) te direktive bi bilo davčna osnova plačilo, dejansko plačano s plačo zaposlenega, čeprav je to plačilo nižje od lastne cene zagotovljenih obrokov.

- 21 V tem pogledu je treba opozoriti, da v skladu s splošnim pravilom, določenim v členu 11(A)(1)(a) Šeste direktive, davčno osnovo za odplačno dobavo blaga ali opravljanje storitev pomeni plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel. To plačilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejet, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih (glej zlasti sodbe z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, str. 445, točka 13, z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Recueil, str. 6365, točka 16; z dne 27. marca 1990 v zadevi Boots Company, C-126/88, Recueil, str. I-1235, točka 19; z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck, C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 13, in z dne 29. marca 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-404/99, Recueil, str. I-2667, točka 38). Poleg tega mora biti mogoče to plačilo izraziti v denarju (zgoraj navedene sodbe Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, točka 13; Naturally Yours Cosmetics, točka 16, in Fillibeck, točka 14).

22 Kakor je upravičeno poudaril generalni pravobranilec v točki 35 sklepnih predlogov, je dejstvo, da se ena ekonomska dobava izvede po višji ali nižji ceni od lastne cene, nepomembno pri označitvi dobave kot „odplačne“. Dejansko zadnji pojem predpostavlja le obstoj neposredne zveze med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, str. 1443, točka 12).

23 Člena 5(6) in 6(2) Šeste direktive zajemata določene dobave, za katere davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila za odplačno dobavo blaga in opravljanje storitev. Cilj teh določb je zagotoviti enako obravnavanje med davčnim zavezancem, ki uporablja blago ali ki oskrbuje s storitvami za svoje zasebne potrebe ali za potrebe svojega osebja, po eni strani, in končnim potrošnikom, ki si priskrbi blago ali storitev iste vrste, po drugi strani (glej sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler, C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 35; zgoraj navedeno sodbo Fillibeck, točka 25, ter zgoraj navedeno sodbo Fischer in Brandenstein, točka 56). Z namenom uresničitve tega cilja navedena člena 5(6) in 6(2)(a) preprečujeta, da se davčni zavezanec, ki je lahko odbil DDV od nakupa blaga, namenjenega njegovemu podjetju, izogne plačilu tega davka, ko uporablja to blago v okviru svojega podjetja za svoje zasebne potrebe ali za potrebe svojega osebja in ko torej pridobi prednosti v primerjavi s končnim potrošnikom, ki kupuje blago in plača DDV (glej sodbe z dne 6. maja 1992 v zadevi De Jong C-20/91, Recueil, str. I-2847, točka 15, zgoraj navedena sodba Enkler, točka 33, zgoraj navedena sodba Bakcsi, točka 42, kakor tudi zgoraj navedena sodba Fischer in Brandenstein, točka 56). Enako člen 6(2)(b) Šeste direktive preprečuje, da se davčnemu zavezancu ali članom njegovega osebja ponudijo storitve davčnega zavezanca, za katere bi fizična oseba morala plačati DDV, brez davka.

24 Iz odločbe predložitvenega sodišča izhaja, da bodo v prihodnosti člani osebja Scandica še naprej plačevali dejansko plačilo za obroke, s katerimi jih oskrbuje

družba. Ker je bila zadevna dobava izvedena za plačilo v smislu člena 2 Šeste direktive, se člena 5(6) in 6(2)(b) te ne moreta uporabiti. Dejansko te določbe urejajo le dobave, izvedene brezplačno, ki so zajete z odplačnimi dobavami, z namenom obdavčenja z DDV.

- 25 Po mnenju švedske vlade bi bila namen in polni učinek členov 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive ogrožena, če dobava, izvedena za simbolično plačilo, ne bi bila zajeta s področjem uporabe teh določb. Dejansko bi se bilo mogoče plačilu DDV v večjem delu izogniti, če bi lahko davčni zavezanec ali njegovi zaposleni pridobili blago ali storitev za simbolično vsoto in bili obdavčeni na osnovi tega plačila.
- 26 V tem smislu je treba ugotoviti, da predložitvena odločba v ničemer ne nakazuje, da bi bil v prihodnosti znesek, ki ga plačujejo člani osebja Scandica za zagotavljanje obrokov v kantini družbe, simboličen. V vsakem primeru bi do tveganja, na katero opozarja švedska vlada, lahko prišlo le v primeru zahteve na podlagi člena 27 te direktive o uvedbi ukrepov zadevne države članice za odstopanje od določb te direktive za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom.
- 27 Poleg tega švedska vlada navaja, da v skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive subvencije, neposredno povezane s ceno obdavčljivih dobav, pomenijo del davčne osnove. Če bi podjetje subvencioniralo obroke, ki jih ponuja članom svojega osebja ob uporabi zunanje restavracije, bi plačevalo neposredno tej znesek subvencije, ki bi dopolnila ceno, ki jo plačuje osebje restavraciji. Subvencija bi bila torej obravnavana kot znesek, neposredno povezan s ceno, in bi bila del davčne osnove na podlagi te

določbe. Podjetje, ki subvencionira obroke ob uporabi lastnih storitev restavracije, bi moralo biti enakovredno obdavčeno.

- 28 V tem smislu je treba opozoriti, da v skladu s splošnim pravilom, določenim v členu 11(A)(1)(a) Šeste direktive, davčno osnovo za dobavo blaga ali opravljanje storitev pomeni dejansko plačilo, ki ga prejme davčni zavezanec „od kupca, naročnika ali tretje osebe [...], vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.
- 29 Del povedi, na katero se sklicuje švedska vlada, se nanaša na položaj, v katerem so udeležene tri stranke, to je tista, ki podeli subvencijo, dobavitelj blaga ali izvajalec storitev, ki ima od nje korist, in kupec blaga ali prejemnik storitve (glej sodbo z dne 22. novembra 2001 v zadevi *Office des produits wallons*, C-184/00, Recueil, str. I-9115, točka 10). V pričujočem primeru sta udeleženi le dve stranki, to je Scandic kot dobavitelj blaga ali izvajalec storitev, po eni strani, in člani njegovega osebja, po drugi strani. Poleg tega, kakor jasno izhaja iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, je plačilo vedno prejeto „od kupca, naročnika ali tretje osebe“ in torej nikoli od dobavitelja ali izvajalca samega. Stroški, ki jih nosi davčni zavezanec sam za oskrbo svojega osebja z obroki, torej ne morejo postati del davčne osnove za zadevno dobavo.
- 30 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba člene 2, 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki za uporabo blaga ali storitve za zasebno rabo šteje dobave, za katere je plačano dejansko plačilo, četudi je to plačilo nižje od lastne cene blaga ali opravljene storitve.

Stroški

- 31 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člene 2, 5(6) in 6(2)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS 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 blaga ali storitve za zasebno rabo šteje dobave, za katere je plačano dejansko plačilo, četudi je to plačilo nižje od lastne cene blaga ali opravljene storitve.

Podpisi