

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

DÁMASA RUIZA JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 23 listopada 2004 r.(1)

**Sprawa C-412/03**

**Hotel Scandic Gåsabäck AB**

**przeciwko**

**Riksskatteverket**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Regeringsrätten)

Szósta dyrektywa VAT – Zdarzenie podatkowe – Transakcje zrównane z odpłatną dostawą towarów i odpłatnym świadczeniem usług – Dostarczanie posiłków w asnym pracownikom przez przedsiębiorstwo sektora hotelarskiego i gastronomicznego po cenie niższej niż koszt produkcji – Wykładnia art. 2, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b)

## I – Wstęp

1. Regeringsrätten (najwyższy sąd administracyjny w Szwecji) rozpatruje odwołanie dotyczące sposobu, w jaki należy potraktować w dziedzinie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) posiłki, które przedsiębiorstwo sektora hotelarskiego dostarcza swoim pracownikom po cenie niższej od ich wartości.

2. W celu rozstrzygnięcia sprawy musi ustalić, czy szósta dyrektywa(2), a w szczególności jej art. 2, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które za przekazanie, obok transakcji nieodpłatnych, uznaje przypadki, w których podatnik dostarcza towary lub świadczy usługi po cenie niższej niż koszt zakupu towarów lub niższej niż koszt usługi.

## II – Ramy prawne

A – *Prawo wspólnotowe: szósta dyrektywa*

3. Artykuł 2 ust. 1 określałby zakres zastosowania dyrektywy stanowi, iż „opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4. Podstaw? opodatkowania oblicza si? uwzgl?dniaj?c wszystko, co stanowi warto?? otrzymanego ?wiadczenia wzajemnego w przez dostawc? lub us?ugodawc? ze strony kupuj?cego, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej [art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a)].
5. Na skutek zrównania z dostaw? odp?atn?, podatкови VAT podlega równie? przekazanie podatnika towarów ze swojego przedsi?biorstwa na cele prywatne podatnika lub jego pracowników, podobnie jak i bardziej ogólnie przeznaczenie ich na cele niezwi?zane z jego przedsi?biorstwem, je?li podatek od warto?ci dodanej od powy?szych towarów lub ich cz???ci sk?adowych podlega? w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu (art. 5 ust. 6).
6. W niniejszych przypadkach podstaw? opodatkowania stanowi cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji okre?lony w momencie dostawy [art. 11 cz??? A ust. 1 lit. b)].
7. Na podstawie art. 6 ust. 2 lit. b) zrównane z odp?atnym ?wiadczeniem us?ug jest nieodp?atne ?wiadczenie us?ug przez podatnika na jego w?asny u?ytek lub u?ytek jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów niezwi?zanych z jego przedsi?biorstwem, kiedy to podstaw? opodatkowania stanowi suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie us?ugi [art. 11 cz??? A ust. 1, lit c)].

#### B – *Prawo szwedzkie: Lagen om medv?rdesskatt*

8. Lagen om merv?rdesskatt (ustawa 1994:200), ustawa reguluj?ca w Szwecji podatek VAT, za korzystanie dla potrzeb w?asných uwa?a w szczeg?lno?ci przekazanie przez podatnika towarów dokonane nieodp?atnie lub za cen? ni?szej od ceny zakupu, a gdy nie jest ona znana, za cen? ni?szej od kosztu produkcji z chwili przekazania [rozdzia? 2 art. 2 w zwi?zku z rozdzia?em 7 art. 3 ust. 2 lit. a)].
9. Przez korzystanie z us?ug na potrzeby w?asne nale?y rozumie? wykonanie, zlecenie wykonania lub zapewnienie przez podatnika w jakikolwiek inny sposób us?ugi odpowiadaj?cej prywatnym potrzebom samego podatnika, jego pracowników lub celom innym ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci?, je?li us?uga ta oferowana jest nieodp?atnie lub po cenie ni?szej ni? warto?? us?ugi w chwili jej wykonania [rozdzia? 2 art. 5 akapit 1 zdanie pierwsze w zwi?zku z rozdz. 7 art. 3 ust. 2 lit. b)].
10. W obu przypadkach, a?eby mo?na by?o mówi? o przekazaniu, konieczne jest, aby owo obni?enie ceny nie by?o uzasadnione racjami ekonomicznymi. Zgodnie z brzmieniem rozdzia?u 7 art. 2 zdanie pierwsze, podstaw? opodatkowania stanowi warto?? transakcji obliczona wed?ug jednej ze wskazanych tam metod.

#### III – **Stan faktyczny, post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne**

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (zwany dalej „Scandic”) prowadzi hotel i restauracj? dostarczaj?c swoim pracownikom (od 23 do 25 osób) posi?ki w trakcie dnia pracy po cenie ni?szej od poniesionych przez niego kosztów(3). Pracownicy otrzymuj? posi?ek i przechodz? z nim do kantyny. Po zako?czeniu posi?ku zbieraj? nakrycia sto?owe oraz pozosta?e naczynia i umieszczaj? je w specjalnie przygotowanych do tego celu koszach.
12. A?eby dowiedzie? si?, jakiemu re?imowi podatkowemu podlega? b?d? opisane ?wiadczenia, Scandic skierowa? do Skatter?tsn?mnden (organu, do którego nale?y wydawanie jednostkom opinii podatkowych) dwa pytania. Pierwsze dotyczy?o tego, czy nale?y ?wiadczenia te nale?y uzna? za dostaw? ?ywno?ci, podlegaj?c? 12% stawce podatku, czy te? za us?ug?

gastronomiczn? podlegaj?c? 25% stawce podatku. Drugie pytanie dotyczy?o ustalenia tego, czy podstaw? opodatkowania nale?a?o ustali? w oparciu o kwot? zap?acon? przez pracownika, czy te? zgodnie z zasadami przewidzianymi w szwedzkim ustawodawstwie dla przekazania.

13. W opinii z dnia 10 czerwca 2002 r. ww. organ opiniodawczy odpowiedzia?, ?e chodzi o us?ug? gastronomiczn?, której podstaw? opodatkowania wylicza si? zgodnie z rozdzia?em 2 art. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze w zwi?zku z rozdzia?em 7 art. 3 ust. 2 lit. b) Lagen om mervärdesskatt.

14. Nie zgadzaj?c si? z t? opini? Scandic zwróci? si? do Regeringsrätten twierdz?c, ?e dostarczana przez niego jego pracownikom ?ywno?? powinna zosta? uznana za dostaw? towarów i w zwi?zku z tym podstawa opodatkowania powinna zosta? ustalona w oparciu o ?wiadczenie wzajemne pracowników.

15. S?d odsy?aj?cy ma w?tpliwo?ci, czy poj?cie przekazania uj?te w art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b), obejmuje jedynie transakcje nieodp?atne lub te?, podobnie jak ustawa szwedzka, obejmuje równie? transakcje, w których us?ugobiorca uiszcza jedynie op?at? symboliczn? lub op?at? ?ci?le zwi?zan? z poniesionym kosztem:

„1) W przypadku, gdyby Regeringsrätten przy rozpoznawaniu sprawy uzna?, ?e ?wiadczenie spółki stanowi dostaw? towarów, to czy wyk?adni przepisów art. 2 i art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e przepisy te sprzeciwiaj? si? ustawodawstwu Pa?stwa Cz?onkowskiego, zgodnie z którym przekazanie nale?y rozumie? zbycie towaru przez podatnika innej osobie w zamian za ?wiadczenie wzajemne, którego warto?? jest ni?sza od ceny nabycia towaru lub towarów podobnych, a gdy nie jest ona znana, którego warto?? jest ni?sza ni? poniesione koszty?

2) W przypadku, gdyby Regeringsrätten przy rozpoznawaniu sprawy uzna?, ?e ?wiadczenie spółki stanowi us?ug? gastronomiczn?, to czy wyk?adni przepisów art. 2 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e przepisy te sprzeciwiaj? si? ustawodawstwu Pa?stwa Cz?onkowskiego, zgodnie z którym za korzystanie dla prywatnych potrzeb nale?y uzna? tak?e sytuacje, w których podatnik sam wykonuje us?ug?, zleca jej wykonanie lub w jakikolwiek inny sposób zapewnia ?wiadczenie us?ugi dla siebie lub dla swoich pracowników, w celu nie zwi?zanym z jego dzia?alno?ci?, w zamian za wynagrodzenie ni?sze ni? koszt ?wiadczenia us?ugi?”.

#### **IV – Post?powanie przed Trybuna?em Sprawiedliwo?ci**

16. Zarówno Komisja Europejska, jak i rz?d szwedzki, du?ski oraz grecki przedstawili? swoje uwagi na pi?mie w terminie okre?lonym w art. 20 Statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci WE.

17. W dniu 21 pa?dziernika 2004 r. odby?a si? rozprawa, w której uczestniczyli w celu wyg?oszenia swoich uwag, obok przedstawiciela ww. instytucji, przedstawiciele rz?dów szwedzkiego, greckiego i fi?skiego.

#### **V – Ocena pyta? prejudycjalnych**

A – *Uwaga wst?pna: prawna klasyfikacja transakcji*

18. Poniewa? Regeringsrätten przedstawi? to samo pytanie w odniesieniu do dwóch ró?nych hipotez, wedle których dostarczanie posi?ków pracownikom Scandic powinno by? uznane b?d? za dostaw? towarów, b?d? za ?wiadczenie us?ug, to wydaje si? ?e nie on jest zainteresowany uzyskaniem opinii Trybuna?u dotycz?cej charakteru transakcji, wokó? którego toczy si? spór w

postępowaniu przed sądem krajowym. Zgodnie z podziałem kompetencji związanych z postępowaniem prejudycjalnym, to do sądu krajowego należy kwalifikacja prawna stanu faktycznego, który, w przypadku gdy należy zastosować przepisy prawa wspólnotowego, powinien kierować się hermeneutycznymi wskazówkami Trybunału.

19. Jak wskazała Komisja w pisemnych uwagach, użyte w szóstej dyrektywie pojęcia „dostawa towarów” i „świadczanie usług” wymagają jednolitej interpretacji, a co za tym idzie wymagają orzeczenia prejudycjalnego Trybunału. W związku z tym, pomimo, iż sąd szwedzki o to nie wystąpił, należy przypomnieć utrwalone linie orzecznictwa Trybunału w tej kwestii.

20. W wyroku w sprawie Linien(4), Trybunał orzekł, iż w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi dostawę towarów lub świadczanie usług, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w których ona przebiega, w celu określenia jej cech charakterystycznych (pkt 12)(5). Postępując zgodnie z tym regułą, Trybunał ocenił, iż prowadzenie restauracji na promach obsługujących regularne połączenia pomiędzy portami Faaborg (Dania) i Gelting (Niemcy) stanowi usługę (pkt 15), ponieważ przewożą cechy charakterystyczne dla tego stosunku umownego, podczas gdy dostawa żywności stanowiła najmnijesz część w całej transakcji. (pkt 13 i 14)(6).

21. Nie można zatem dzielić czynności podlegających opodatkowaniu na części, w celu ich odrębnego opodatkowania podatkiem VAT. Stosując zasadę „jednolitego świadczenia”(7), Trybunał koncentruje się na wszystkich elementach danej transakcji, dokonując jej klasyfikacji na podstawie dominującego skądnika. Postępując zgodnie z tym kryterium Regeringsrätten powinien dokonać całościowej oceny działalności prowadzonej przez Scandic na rzecz jego pracowników i skoncentrować się na jej dominującym elemencie w celu zaklasyfikowania jej jako dostawy towarów lub świadczenia usług.

#### B – Przekazanie a podatek VAT

22. Istota sprawy sprowadza się do ustalenia tego, czy szósta dyrektywa zezwala na to, aby regulacja krajowa uznawała za przekazanie sytuację, z którą mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, z tego powodu, iż pracownicy Scandic płać jej pewną kwotę za posiłki, która jest niższa nawet od poniesionego kosztu produkcji.

23. Treść i wymowa szóstej dyrektywy, a co za tym idzie wola prawodawcy wspólnotowego, podważa w kierunku przeciwnym niż wskazana powyżej teza.

#### 1. Dlaczego opodatkowuje się przekazanie?

24. Zrównanie przekazania z odpłatną dostawą towarów lub odpłatnym świadczeniem usług jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej, która stanowi podstawowy element wspólnego systemu podatku VAT(8), której celem jest, aby opodatkowanie nie wywierało żadnego wpływu na proces produkcji(9), dzięki traktowaniu w jednakowy sposób wszystkich rodzajów działalności gospodarczej bez zmiany ich ceny(10). Mechanizm jest prosty: podatkiem VAT opodatkowane są działania konsumpcyjne stanowiące pośredni wyraz możliwości ekonomicznych jednostki. Następuje to poprzez opodatkowanie transakcji przedsiębiorców lub osób zawodowo wykonujących dany rodzaj działalności, którzy za pomocą mechanizmu przerzucania podatku, przenoszą ciężar podatkowy na konsumenta końcowego z tym skutkiem, iż podatek staje się „neutralny” dla podatników, jako że ponoszony jest przez osobę będącą ostatnim ogniwem w łańcuchu, otrzymującą towar lub korzystającą z usługi(11).

25. Jedną z konsekwencji tej zasady neutralności jest zakaz odmiennego traktowania identycznych sytuacji. W niniejszej sprawie odbiorcy końcowi oraz osoby, które nimi nie będąc,

znajdują się w sytuacji zasadniczo podobnej z punktu widzenia podatku VAT, powinny zostać poddane temu samemu reżimowi podatkowemu. W związku z tym, jeżeli przedsiębiorcy lub osoby zawodowo wykonujące dany rodzaj działalności zachowują się jak nabywca towarów lub usług, powinni być za takich uznani w drodze zrównania ich czynności prawnych w celu „uniemożliwienia, aby konsumpcja na potrzeby własne podatnika uniknąć opodatkowania”(12).

26. Podobnie w cytowanym przeze mnie w przypisie 12 wyroku w sprawie De Jong wskazano, że art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy gwarantuje równość podatkową pomiędzy podatnikiem, który korzysta z towaru swego przedsiębiorstwa do celów prywatnych, a zwykłym konsumentem, który nabywa ten towar (pkt 15)(13). Wyroki w sprawie Enkler(14) oraz w sprawie Fillibeck(15) nadają to samo znaczenie art. 6 ust. 2 lit. a) zrównując korzystanie z towarów do takich celów z nieodpłatnym świadczeniem usług.

27. W ten sposób chodzi o uniknięcie sytuacji, w której podatnik po odliczeniu podatku od zakupu towaru przeznaczonego dla jego przedsiębiorstwa, mógłby uniknąć zapłaty podatku, gdyby sam korzystał z tego towaru [art. 5, ust. 6 oraz art. 6 ust. 2, lit. a)] oraz w której w związku z tym przysługiwałyby mu nienależne korzyści w porównaniu ze zwykłym kupującym, który musi zapłacić podatek w chwili, gdy nabył lub skorzystał z tego dobra(16).

28. Zasada neutralności i równości systemu podatkowego prowadzi do tego samego rozwiązania w przypadku nieodpłatnego świadczenia usług przez przedsiębiorcę na potrzeby własne lub na potrzeby jego pracowników, o którym mowa w art. 6 ust. 2 lit. b). Jeżeli zmierza się do tego, aby podmioty gospodarcze znajdujące się w podobnych sytuacjach ponosiły równoważny ciężar podatkowy, to przedsiębiorca, który korzysta z usług swojego przedsiębiorstwa na użytek prywatny, znajduje się z punktu widzenia podatku VAT w tej samej sytuacji, co poszczególny odbiorca zobowiązany do jego zapłaty: oba podmioty stanowią ostatnie ogniwo w łańcuchu.

29. Podsumowując, podatnik może przekazać (art. 5 ust. 6) lub korzystać [art. 6 ust. 2, lit. a)] z dobra swojego przedsiębiorstwa do celów niezwiązanych z jego działalnością. Jednakże jeżeli w momencie nabycia tego dobra podatnik ten dokonałby odliczenia podatku VAT i następnie, zachowując się jak konsument towarów, nie zapłaciłby podatku, korzystałby on z nienależnego uprzywilejowania w stosunku do zwykłych kupujących lub usługowników, którzy są zobowiązani do zapłaty tego podatku(17). Jeżeli nieodpłatnie korzysta on z usługi swojego przedsiębiorstwa do celów prywatnych [art. 6 ust. 2, lit. b)] nie płaćąc przy tym żadnego podatku, oznacza to przyzwolenie na zwolnienie, uprzywilejowanie konsumpcji, która narusza zasadę neutralności.

30. Aby ułatwić zrozumienie zaproponowanej przeze mnie interpretacji, wydaje mi się słuszne przedstawienie kilku przykładów(18).

31. Przedsiębiorca zajmujący się wynajmem i sprzedażą samochodów korzysta z jednego z nich na swój prywatny użytek lub też darowuje go swojemu przyjacielowi. Takie przekazanie podlega podatkowi VAT (1 000 euro), albowiem w przeciwnym wypadku, uniknęło by opodatkowania konsumpcji, dla której ustanowiono podatek. Jednakże gdyby ów podatnik nie dokonał odliczenia podatku VAT w chwili nabycia pojazdu i korzystanie dla potrzeb własnych podlegałoby podatkowi VAT, oznaczałoby to podwójne opodatkowanie samochodu (2 000 euro) z naruszeniem zasady neutralności; natomiast jeżeli przeciwnie, podatnik ten dokonałby odliczenia, wspomniana wyżej zasada wymagałaby, aby dokonał on zapłaty podatku, aby uniknąć sytuacji, w której okoliczności podlegające opodatkowaniu uniknęły opodatkowania. Z tego powodu art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy uzależniają opodatkowanie przekazania od wcześniejszego odliczenia podatku.

32. Inny przykład. Architekt przygotowuje projekt w celu wybudowania sobie domu. W tym przypadku „całkowita produkcja” rozpoczyna się i kończy z chwilą wykonania usługi i nie obejmuje wcześniejszych faz, które stanowiąby podstawą do naliczenia podatku VAT, w związku z czym nie można uzależnić opodatkowania tej transakcji od wcześniejszego odliczenia kwot podatku, który nigdy nie został naliczony. Niemniej jednak cel tego przepisu [art. 6 ust. 2 lit b)] pozostaje ten sam: „uniknąć tego, aby podatnik korzystał ze zwolnienia z podatku usług handlowych swojego przedsiębiorstwa, za które osoba prywatna musiałaby zapłacić podatek VAT”(19).

## 2. Podstawa opodatkowania w przypadku przekazania

33. Co do zasady podstawą opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne, które otrzymuje dostawca lub usługodawca [art. 11, cz. 1 A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy]. Z kolei w przypadku przekazania jest to bądź cena zakupu towaru, bądź cena podobnych towarów lub też suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usługi [art. 11 cz. 1 A ust. 1 lit. a) i c)].

34. Brak jest zatem rozważania pośredniego. W przypadku przekazania bierze się pod uwagę inny punkt odniesienia, ponieważ brak jest jakiegokolwiek zapłaty ze strony osoby otrzymującej towar lub usługę, a także z uwagi na to, że zgodnie z brzmieniem ww. przepisów wyłączeniu podlegają wszystkie odpłatne transakcje.

35. Stanowisko to pozostaje w zgodzie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w przedmiocie koncepcji świadczenia wzajemnego, którego konstrukcja wymaga istnienia pomiędzy sprzedawcą (lub usługodawcą) a nabywcą (usługobiorcą) stosunku prawnego obejmującego zobowiązania wzajemne, w którym wynagrodzenie otrzymane przez sprzedawcę stanowi rzeczywiste świadczenie wzajemne w stosunku do korzyści otrzymanej przez nabywcę(20). Tym samym świadczenie wzajemne stanowi subiektywny miernik, który polega raczej na rzeczywistej wartości korzyści otrzymanej w danym przypadku, niż na ustalonej na podstawie obiektywnych kryteriów(21). W związku z powyższym okoliczności, iż dana transakcja dokonywana jest po cenie wyższej lub niższej niż koszt produkcji nie ma znaczenia dla zakwalifikowania tej transakcji jako odpłatnej.

36. Ponadto zgodnie z tym na co wskazuje Komisja, zarówno w szóstej dyrektywie, jak i w orzecznictwie, nie jest wymagane, aby podstawa opodatkowania była ustalana na podstawie oszacowania wartości rynkowej opodatkowanej transakcji, niezależnie od rzeczywiście otrzymanej ceny. W tym samym kierunku podąża sam art. 11, zgodnie z którym wspomniany element służący ustaleniu należności podatkowej nie obejmuje obniżek ceny ani rabatów (cz. 1 A ust. 3), ponieważ podstawa opodatkowania podlega stosownemu obniżeniu w przypadku unieważnienia, odstąpienia lub rozwiązania umowy albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też, w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy (cz. 1 C ust. 1). Podstawa opodatkowania zawsze jest określana na podstawie otrzymanego świadczenia(22); reguła ta również opiera się na zasadzie neutralności i na pośrednim charakterze podatku obciążającego potencjalnie ekonomiczny, który wyraża się w konsumpcji, co wymaga, aby kwota podatku ustalona była na podstawie wartości rzeczywiście „dodanej” w końcowej fazie procesu ekonomicznego(23).

37. Konstrukcja art. 5 ust. 6 i 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje jedynie transakcje odpłatne; pozostałe, pomimo, iż dokonywane są po cenie niższej niż koszt ich produkcji, należy uznać za transakcje odpłatne, podlegające art. 2 ust. 1. Tym samym takie przepisy nie sprzeciwiają się ustawodawstwu krajowemu, które kwalifikuje te transakcje jako „sprzedaż ze strat”.

38. Rząd szwedzki odrzuca to stanowisko podnosząc, iż brak jest jakiegokolwiek różnicy pomiędzy

transakcji? dokonanej za cenę symboliczną a transakcji? nieodpłatnej?. Jego argumentacja jest zbyt retoryczna i pozbawiona jest znaczenia dla niniejszej sprawy, ponieważ z postanowienia odsyłającego wynika, iż pracownicy Scandic płać za usługi cenę wyższą niż koszty poniesione przez spółkę, aczkolwiek w przyszłości cena ta „może być niższa”, przy czym w żadnym momencie nie używa pojęcia „opłata symboliczna”.

39. Obawa przed oszustwem, która wynika ze stanowiska rzędu szwedzkiego, podobnie jak i ze stanowiska rzędu greckiego oraz fińskiego nie może stanowić jego uzasadnienia. Przedstawiciele tych rządów zapominają, iż prawodawca wspólnotowy wziął pod uwagę także ewentualność pozostawiając w art. 27 szóstej dyrektywy otwartą furtkę i umożliwiał Państwu Członkowskim niestosowanie dyrektywy w określonych okolicznościach. Ponadto pomijają oni fakt, iż uzasadniony interes w uniknięciu oszustwa nie powinien urastać do rangi racji nadrzędnej, poprzez przekształcenie wyjątku (ustalenie podstawy opodatkowania dla transakcji nieodpłatnych na podstawie ceny rynkowej) w regułę ogólną i poszerzenie zakresu przepisu podatkowego, ponieważ analogia, o czym będzie mowa poniżej, nie współgra z nadrzędnymi wytycznymi dla tej dziedziny porządku prawnego.

40. W każdym razie, mimo iż przywieca jej neutralność podatkowa, to teza rzędu szwedzkiego nie przekonuje mnie. Zgodnie z przedstawionymi przez niego uwagami, jeżeli jedna ze spółek subwencionuje usługi serwowane pracownikom za pośrednictwem innego przedsiębiorstwa gastronomicznego, to przekazuje ona temu przedsiębiorstwu kwotę odpowiadającą wartości dotacji, uzupełnioną o kwotę zapłaconą przez pracowników. Wiadczenie to jest bezpośrednio związane z ceną i zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wchodzi w skład podstawy opodatkowania. Jego zdaniem w taki sam sposób powinien być potraktowany pracodawca, który sam świadczy usługi gastronomiczne swoim pracownikom, co jednak nie jest możliwe, gdy opodatkowaniu podlega jedynie kwota zapłacona przez pracowników.

41. Rząd szwedzki przyznaje pojęciu „subwencja” szeroki, nieodpowiedni zakres, ponieważ szósta dyrektywa używa go w techniczno-prawnym znaczeniu – rodka służącego władzom publicznym do wspierania danego sektora poprzez przyznanie poszczególnym podmiotom korzyści ekonomicznych. Z tego powodu Trybunał Sprawiedliwości wymaga, aby subwencja przyznawana była przez administrację, który to warunek wymaga istnienia trzech stron stosunku: organu przyznającego subwencję, przedsiębiorcy z niej korzystającego i konsumenta końcowego(24). Podsumowując, art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „obejmuje wyłączenie subwencji, które stanowi całość lub częściowe świadczenia wzajemnego w transakcji dostawy towarów lub świadczenia usługi, które są wypłacane przez osobę trzecią sprzedawcy lub usługodawcy”(25).

42. W rzeczywistości bowiem rząd szwedzki ignoruje znaczący zakres zasady legalności w prawie podatkowym, które podobnie jak prawo karne, w kwestii wolności przewiduje, że jedynie prawodawca, jako suweren, może posiadać uprawnienie do ograniczenia wolności obywateli(26). Nieodzownym dopełnieniem tej zasady jest zakaz stosowania w wyjądki przepisów podatkowych analogii ze szkód dla podatnika; jego celem jest uniemożliwienie osobom stosującym te przepisy w ogólności, a szczególnie w szczególności, wykraczania poza wolę odzwierciedloną w ustawie poprzez domaganie się podatku na podstawie okoliczności nieprzewidzianych w niej. Proponuję poszerzenie pojęcia subwencja z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, rząd szwedzki posługuje się tym techniką hermeneutyczną, jednakże taki sposób rozszerzania zakresu przedmiotowego przepisów podatkowych jest wyraźnie zakazany w systemach prawnych Państw Członkowskich(27).

## VI – Wnioski

43. Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione rozważania proponuję, aby Trybunał

Sprawiedliwo?ci w odpowiedzi na pytania skierowane przez Regeringsrätten, orzek?, i?:

„Wyk?adni art. 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 Pa?stw Cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nale?y dokonywa? w ten sposób, i? przepisy te sprzeciwiaj? si? uregulowaniu krajowemu, które uznaje za przekazanie transakcje odp?atne, w których wyst?puje cena, nawet gdy cena jest ni?sza od ceny sprzeda?y dostarczanych towarów, od ceny podobnych towarów lub od kosztu ?wiadczenia us?ugi”.

1 – J?zyk orygina?u: hiszpa?ski.

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Pa?stw Cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwana dalej „szóst? dyrektyw?”).

3 – W rzeczywisto?ci zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym pracownicy p?ac? cen? nieznacznie wy?sz? ni? koszt us?ugi, jednak?e w przysz?o?ci p?aci? b?d? cen? ni?szy?. Opinia podatkowa, której dotyczy spór w post?powaniu przed s?dem krajowym, opiera si? w?a?nie na tej drugiej hipotezie.

4 – Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C?231/94 Faaborg?Gelting Linien, Rec. str. I?2395.

5 – Trybuna? pos?u?y? si? tym samym kryterium, zgodnie z którym nale?y uwzgl?dni? wszystkie okoliczno?ci dotycz?ce danej transakcji, w wyroku z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C?68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?5881, w celu uznania pewnych czynno?ci za „us?ugi reklamowe” (pkt od 16 do 19).

6 – Trybuna? wskaza?, i? wydawanie przygotowywanych posi?ków i napojów przeznaczonych do natychmiastowej konsumpcji by?o wynikiem ca?ego szeregu us?ug pocz?wszy od ich przygotowania, a sko?czywszy na ich materialnym dostarczeniu w naczyniu, wraz z towarzyszc?mu niezb?dn? infrastruktur? (sala restauracyjna, szatnia, umeblowanie, nakrycie sto?owe), pozostawion? do dyspozycji klienta. Niemniej jednak Trybuna? odmówi? takiego charakteru transakcjom kupna przyrz?dzonego mi?sa „na wynos”, którym nie towarzyszy? us?ugi maj?ce na celu uprzyjemnienie konsumpcji na miejscu w odpowiednim otoczeniu (pkt 13 i 14 wyroku w sprawie Faaborg?Gelting Linien).

7 – Wyra?enie to („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung”) stanowi parafraz? P. Haunold: „Der Steuergegenstand”, w *EuGH?Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wiede? 2001 r., str. 111.

8 – Wyroki z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 Kühne, Rec. str. 1925, pkt 12, oraz z dnia 25 maja 1993 r. w sprawie C?193/91 Mohsche, Rec. str. I?2615, pkt 9, klasyfikuj? wspomnian? zasad? jako „w?a?ciw? istocie” podatku VAT.

9 – C. Lohse: „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, w *EuGH?Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wiede? 2001 r., str. 49.

10 – Konsekwencja ta, na któr? powo?uj? si? L. Mochón Lopez i A. Jabalera Rodríguez, we wst?pie do ich wspólnej pracy *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, wyd. Comares, Granada 2001 r., str. 14, okazuje si? powodem istnienia zasady neutralno?ci.

11 – W podobny sposób wypowiedzia?em si? odpowiednio w pkt 33 i 38 opinii przedstawionych w



dniach 13 stycznia i 25 marca 2004 r. w sprawach C-68/03 Lipjes (wyrok z dnia 27 maja 2004 r., Zb.Orz. str. I-0000) oraz C-382/02 Cimber Air (wyrok z dnia 16 września 2004 r., Zb.Orz. str. I-0000).

12 – Opinia przedstawiona przez rzecznika generalnego Jacobsa w dniu 27 lutego 1992 r. w sprawie C-20/91 De Jong (wyrok z dnia 6 maja 1992 r. Rec. str. I-2847), pkt 10.

13 – Trybunał powtórzył to samo stanowisko w wyrokach z dnia 27 kwietnia 1999 r. w sprawie C-48/97 Kuwait Petroleum, Rec. str. I-2323, oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98, odpowiednio pkt 21 i 42.

14 – Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler (Rec. str. I-4517), pkt 33.

15 – Wyrok z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. str. I-5577, pkt 25.

16 – Zobacz ww. wymienione wyroki w sprawach De Jong (pkt 15), Enkler (pkt 33) i Bakcsi (pkt 42).

17 – Pogląd ten wynika *a contrario* z ww. wyroku w sprawie Kühne, w którym Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że wyłączone spod opodatkowania jest amortyzacja dobra przedsiębiorstwa na tej podstawie, iż jest ono wykorzystywane do celów prywatnych, jeżeli towar ten nie stanowi podstawy do odliczenia podatku VAT z powodu zakupu towaru przez osobę, która nie posiada statusu podatnika (pkt 11). W podobny sposób wypowiedział się Trybunał w ww. wyroku w sprawie Bakcsi (pkt 44).

18 – Kierowałem się, aczkolwiek dokonując w nich zmian, przykładami przedstawionymi przez A.M. López Molino w: „Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA” w *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, wyd. Comares, Granada 2001 r., str. 49 i nast.

19 – Są to słowa rzecznika generalnego Jacobsa zawarte w opinii przedstawionej w sprawie Mohsche, pkt 22.

20 – Podobnie wyroki z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, pkt 14, oraz z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First Nacional Bank of Chicago, Rec. str. I-4387, pkt 26.

21 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 13; z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. str. I-5339, pkt 27; oraz w sprawie C-404/99 Komisja przeciwko Francji z dnia 29 marca 2001 r., Rec. str. I-2667) pkt 38.

22 – Jest to stanowisko ten jest utrwalone w orzecznictwie. Zobacz w szczególności wyrok z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie C-86/99 Freemans, Rec. str. I-4167, pkt 27, i powołane tam orzecznictwo.

23 – Inny przykład (którym tym razem posłużył się L. Mochón López i A. Jabalera Rodríguez, w ww. pracy, str. 13): przedsiębiorca B sprzedaje po cenie rynkowej (150 euro) określony towar nabyty u innego przedsiębiorcy A po cenie 100 euro. W chwili nabycia podatek naliczony wynosi 16 euro (przy stawce podatku 16 %), zaś przy sprzedaży pobrano 24 euro, która to kwota przeniesiona zostanie na konsumenta. Kwota, którą powinien on zapłacić to otrzymana kwota podatku minus zapłaconą przez niego kwota podatku (24 – 16 = 8 euro), podczas, gdy konsument końcowy poniesie całkowitą sumę (24 euro). Można zauważyć, iż w odniesieniu do B, podatek ma neutralny charakter. W rzeczywistości bowiem, w pierwszej chwili podatek oznacza

wydatek (16 euro), ale później przekształcił się on w przychód (24 euro), tracąc na koniec charakter korzyści, poprzez zapłatę do budżetu państwa różnicy (8 euro). W ten sposób podatek nie ma wpływu na cenę towarów lub usług, od których jest ponoszony, ponieważ nie stanowi ani kosztu, ani korzyści dla przedsiębiorstwa lub osoby zawodowo trudniącej się wykonywaniem danego rodzaju działalności. Jednakże jeżeli z jakiegokolwiek powodu sprzedany zostanie za 90 euro towar zakupiony za 100 euro, za który pobrano podatek w kwocie 16 euro, to podatek VAT nie może być obliczany na podstawie wartości rynkowej (150 euro) niezależnie od rzeczywistej ceny transakcji (90 euro), ponieważ podatek wynosiłby 24 euro w miejsce 14,4, co byłoby krzywdzące dla przedsiębiorcy i oznaczałoby zniweczenie zasady neutralności, która powinna rządzić systemem tego podatku pośredniego.

24 – Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des Produits Wallons, Rec. str. I-9115, pkt 10. Podobny pogląd został wyrażony w wyrokach z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-381/01 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. str. I-0000, oraz w sprawie C-144/02 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-0000, odpowiednio pkt 32 i 31.

25 – Sentencja ww. wyroku w sprawie Office des Produits Wallons.

26 – Zasada legalności ukształtowała się w dziedzinie prawa „karnego” i „podatkowego” we wczesnym średniowieczu, jako ograniczenie prerogatyw suwerena. W Hiszpanii gminy, miejscowości i miasta mogły uzależnić uchwalenie podatków na rzecz korony i karalność pewnych zachowań od zgody zgromadzeń reprezentacyjnych („korteżów”). Dojrzewanie „paktów” zawieranych pomiędzy monarchią a „społeczeństwem politycznym”, które doprowadziło do konsolidacji politycznej państwa i w znacznym stopniu zatrzymało wzrost władzy królewskiej jest, mimo znaczących różnic i niuansów, prawidłowością przy formowaniu się królestw średniowiecznej Hiszpanii. W Aragonie i Nawarze korteży uzyskały kompetencje kontrolne w sprawach ustawodawczych i budżetowych w końcu XIII i początku XIV w. (zob. M.A. Ladero Quesada. w „España: reinos y señoríos medievales”, [w:] *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, wyd. 2, Madryd, 1998 r., str. od 95 do 129). W Kastylii instytucja ta, która osiągnęła swoje apogeum w XIV i XV w., nie osiągnęła takiego rozmiaru i nawet wówczas, gdy pełniła ona pierwszoplanową rolę w życiu politycznym, jej kompetencje były o wiele bardziej ograniczone (J. Valdeón, „Los reinos cristianos a fines de la Edad Media”, [w:] *Historia de España*, wyd. Historia 16, Madryd, 1986 r., str. od 391 do 455, w szczególności za str. od 414 do 423).

27 – Przykładem jest art. 14 Ley General Tributaria española (Ley 58/2003, Boletín Oficial del Estado z 18 grudnia 2003 r.), który nie zezwala na stosowanie analogii w celu poszerzenia podstawy opodatkowania poza określone w ustawie granice. W Niemczech Bundesfinanzhof (najwyższy sąd zwyczajowy ds. podatkowych) wielokrotnie odrzucił owo kryterium interpretacji, które nie powinno być stosowane ze szkody dla podatnika (Bundesteuerblatt II 1972, 455, 457; Bundesteuerblatt II 1976, 246, 248; Bundesteuerblatt II 1977, 283, 287; Bundesteuerblatt II 1978, 346; Bundesteuerblatt II 1979, 347; Bundesteuerblatt II 1982, 618). Podobnie zgodna, jeżeli chodzi o zakaz interpretacji przepisów podatkowych w drodze analogii, wydaje się być doktryna belgijska, powołując się na wyrok Cour de cassation z dnia 13 kwietnia 1978 r. (sprawa Państwo Belgijskie, Ministerstwo Finansów przeciwko Fr. A. i M. Bodson Fr., A., *Pasicrisie belge* 1978, 910). W podobny sposób wypowiada się np. Tiberghien A. i in.: *Manuel de droit fiscal: 2000 r.*, wyd. Larcier, wyd. 21, Bruksela 2000 r., str. 68–69, oraz M. Dassel, i P. Minne: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, wyd. Bruylant, wyd. 5, Bruksela 2001 r., str. 58 i 59. Mniej jasna sytuacja jest we Francji, gdzie doktryna jest podzielona (zob. Marchesson P.: *L'interprétation des textes fiscaux*, wyd. Economica, Paryż 1980 r., str. od 197 do 234; L. Philip *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, wyd. Economica, Paryż 1991 r., tom II, str. 971 i 972; L. Trotabas i J.M. Cotteret, *Droit Fiscal*, wyd. Dalloz, wyd. 8, Paryż 1996 r., str. 272 i

273; F. Donet: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, wyd. L.G.D.J., Paryż 1997 r., str. od 157 do 164; M. Bouvier *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, wyd. L.G.D.J., wyd. 5, Paryż 2003 r., str. od 42 do 47). Niemniej jednak Cour de cassation orzekł w innej sprawie, że wykładnia w drodze analogii nie jest dopuszczalna w dziedzinie prawa podatkowego (wyrok z dnia 25 października 1975 r., Bull III nr 309, 234).