

V?c C-371/07

Danfoss A/S a AstraZeneca A/S

v.

Skatteministeriet

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Vestre Landsret)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 6 odst. 2 – Poskytování služeb, které bezplatn? provádí osoba povinná k dani k jiným ú?el?m než pro pot?ebu svého podniku – Nárok na odpo?et DPH – ?lánek 17 odst. 6 druhý pododstavec – Možnost ?lenských stát? zachovat vyn?tí z nároku na odpo?et dan? obsažená v jejich vnitrostátních p?edpisech v dob? vstupu šesté sm?rnice v platnost“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 6 druhý pododstavec)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zdanitelné pln?ní*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 6 odst. 2)

1. ?lánek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán tak, že brání tomu, aby ?lenský stát po vstupu této sm?rnice v platnost uplat?oval vyn?tí z nároku na odpo?et dan? z p?idané hodnoty zaplacené na vstupu z výdaj? souvisejících se stravou bezplatn? poskytovanou podnikovými jídelnami obchodním partner?m a zam?stnanc?m p?i pracovních sch?zkách, a?koli v dob? tohoto vstupu v platnost nebylo toto vyn?tí na uvedené výdaje ve skute?nosti použitelné z d?vodu správní praxe, na základ? které byla pln?ní poskytovaná t?mito jídelnami zda?ována ve výši jejich výrobní ceny ur?ené na základ? náklad? na výrobu, tedy ceny surovin a mzdových náklad? souvisejících s p?ípravou a prodejem t?chto potravin a nápoj?, jakož i se správou jídelen, vým?nou za nárok na plný odpo?et dan? z p?idané hodnoty zaplacené na vstupu.

(viz bod 44, výrok 1)

2. ?lánek 6 odst. 2 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, který považuje pro ú?ely dan? z p?idané hodnoty n?která pln?ní, za n?ž osoba povinná k dani neobdrží žádné skute?né protipln?ní, za poskytování služeb za úplatu, musí být vykládán tak, že toto ustanovení se jednak nevztahuje na bezplatné poskytování stravy v podnikových jídelnách obchodním partner?m p?i pracovních sch?zkách, které se konají v prostorách t?chto podnik?, pokud vyplývá z objektivních údaj? – p?i?emž je na p?edkládajícím soudu, aby tuto okolnost ov?il – že tato strava je poskytována ke striktn? podnikovým ú?el?m. Krom toho se uvedené ustanovení v zásad? vztahuje na bezplatné poskytování stravy podnikem jeho zam?stnanc?m v jeho prostorách, ledaže – p?i?emž je rovn?ž na p?edkládajícím soudu, aby tuto okolnost posoudil – takové požadavky podniku, jako je požadavek na zaru?ení nep?etržitého a ?ádného pr?b?hu pracovních sch?zek, vyžadují, aby bylo poskytování stravy zajišt?no

zaměstnavatelem. V tomto ohledu, platí, že i když poskytování stravy zaměstnancům má v zásadě za cíl uspokojit soukromou potřebu a závisí na osobní volbě uvedených, do které zaměstnavatel nezasahuje, nemá za určitých zvláštních okolností poskytování stravy zaměstnancům za cíl uspokojení jejich soukromých potřeb a je zajišťováno k podnikovým účelům. Osobní zvýhodnění, které z něho zaměstnanci získávají, se zdá být pouze druhořadým ve vztahu k potřebám podniku.

(viz bod 57, 62, 65, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

11. prosince 2008(*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 6 odst. 2 – Poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani k jiným účelům než pro potřebu svého podniku – Nárok na odpočet DPH – článek 17 odst. 6 druhý pododstavec – Možnost členských států zachovat vynětí z nároku na odpočet daně obsažené v jejich vnitrostátních předpisech v době vstupu šesté směrnice v platnost“

Ve věci C-371/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Vestre Landsret (Dánsko) ze dne 1. srpna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 3. srpna 2007, v řízení

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. června 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Danfoss A/S H. Hansenem a T. Kristjánssonem, advokater,

- za AstraZeneca A/S M. Vesthardtem a M. Bruusem, advokater,
- za dánskou vládu B. Weis Fogh, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Lundgaard Hansenem, advokat,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a S. Schønbergem, jakož i S. Maaløe, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 23. října 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Danfoss A/S (dále jen „Danfoss“) a AstraZeneca A/S (dále jen „AstraZeneca“) na straně jedné a Skatteministeriet (dánské ministerstvo pro daňové záležitosti) na straně druhé, jehož předmětem je režim daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), který se vztahuje na bezplatné poskytování stravy podnikovými jídelnami obchodním partnerům a zaměstnancům při pracovních schůzkách.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 6 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

- a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zúčteno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;
- b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zúčteno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.“

4 Článek 17 odst. 6 šesté směrnice stanoví:

„Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od daní z přidané hodnoty [u jakých výdajů nelze odpočíst daň z přidané hodnoty]. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přímými provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá nyní obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

5 Pravidla Společenství uvedená v čl. 17 odst. 6 prvním pododstavci šesté směrnice dosud nebyla přijata z důvodu nedostatku shody v Radě ohledně výdaje, pro které může být stanoveno vynětí z nároku na odpot DPH.

6 Podle článku 1 deváté směrnice Rady 78/583/EHS ze dne 26. června 1978 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 194, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 69) byly některé členské státy, mezi nimiž figuruje i Dánské království, oprávněny provést šestou směrnicí nejpozději do 1. ledna 1979.

Vnitrostátní právní úprava

7 Podle prvního dánského zákona č. 102 ze dne 31. března 1967 o DPH (dále jen „zákon o DPH“) nebyla poskytování služeb obecně předmetem DPH, pokud tak zákon výslovně nestanovil. Poskytování služeb podnikovými jídelnami nebyla podle tohoto zákona předmetem uvedené daně a tyto jídelny tudíž neměly nárok na odpot DPH z nákupů, které na tyto služby připadaly.

8 Článek 16 odst. 3 zákona o DPH stanovil:

„Daň na vstupu nezahrnuje daň z nákupů a plnění považovaných za nákupy, které se vztahují k:

a) potravinám pro vlastníky a zaměstnance společnosti;

[...]

e) pohostinnosti a darům.“

9 Zákon č. 204 ze dne 10. května 1978, který nabyl účinnosti dne 1. října 1978, změnil zákon o DPH s cílem provést šestou směrnicí. Podle tohoto zákona se tak poskytování služeb stalo obecně předmetem DPH. Na základě této skutečnosti se prodej potravin a nápojů jídelnami provozovanými podniky stal zdanitelným. Důležitější ustanovení, která se týkala vynětí z nároku na odpot daně pro výdaje za potraviny a pohostinnost, obsažená v čl. 16 odst. 3 zákona o DPH, však zůstala nezměněna.

10 Během měsíce listopadu 1978 vydal Momsnævnet (odvolací správní orgán pro záležitosti DPH) rozhodnutí, podle kterého musel být základ DPH u dodání potravin a nápojů v podnikových jídelnách v každém případě přinejmenším roven výrobní ceně určené na základě nákladů na výrobu, tedy ceny surovin a mzdových nákladů souvisejících s přípravou a prodejem těchto potravin a nápojů, jakož i se správou jídelen (dále jen „výrobní cena“). Tato správní praxe povolovala plný odpot DPH zaplacené na vstupu z poskytování stravy. Rozhodnutí Momsnævnet bylo zasláno do správního oběžníku ze dne 31. října 1983 týkajícího se speciálně jídelen (oběžník nazvaný „DPH-jídelny“).

11 Zákonem č. 375 ze dne 18. května 1994 byl změněn zákon o DPH. Vynětí z nároku na odpot, stanovené čl. 16 odst. 3 posledně uvedeného zákona, bylo zachováno bez podstatné změny v čl. 42 odst. 1 bodech 1 a 5 téhož zákona.

12 Uvedený zákon č. 375 rovněž zavedl do zákona o DPH ustanovení o zdanění použití s cílem, aby použití služeb pro jiné účely než pro potřeby podniku byla považována za plnění uskutečněná za protiplnění. Tato ustanovení, která jsou uvedena v čl. 5 odst. 2 a 3 zákona o DPH, zní následovně:

„2. Použití zboží a služeb pro účely uvedené v čl. 42 odst. 1 a 2 se považuje za dodání za protiplnění za předpokladu, že existuje plný nebo částečný nárok na odpot DPH v případě

nákupu nebo výroby dotčeného zboží nebo služeb.

3. Použití služeb pro soukromou potřebu vlastníka podniku nebo jeho zaměstnanců nebo obecněji pro jiné účely než pro potřeby podniku je považováno za dodání za protiplnění.“

13 Z důvodu správních praxe zmíněné v bodě 10 tohoto rozsudku však nepřicházelo v úvahu, aby se pravidla upravující použití uplatnila na bezplatné poskytování stravy podnikovými jídelnami obchodním partnerem a zaměstnancem při pracovních schůzkách. Vzhledem k tomu, že takové poskytování bylo považováno za poskytování uskutečněné za (fiktivní) protiplnění odpovídající výrobní ceně, zboží nebo služby nemohly být totiž považovány za „použité“, jelikož o použití se jedná pouze v případě neexistence protiplnění za zboží nebo služby.

14 Ve třech usneseních přijatých v průběhu roku 1999 zrušil Landsskatteret (daňový soud) tuto správní praxi. Rozhodl, že obecná pravidla zákona o DPH upravující stanovení daně z prodeje se musí uplatnit rovněž na jídelny provozované podniky tak, že DPH z prodeje musí být stanovena ze skutečně získaného protiplnění, a nikoli z výrobní ceny, jelikož v opačném případě by došlo k porušení šesté směrnice.

Spory v původním řízení a předběžné otázky

15 Danfoss je akciová společnost založená podle dánského práva se sídlem v Dánsku, která má provozovny v několika státech. Tato společnost vyrábí a uvádí na trh systémy průmyslové automatizace, které se používají pro regulaci tepla a chlazení. V jejích jídelnách jsou prodávány potraviny a nápoje zaměstnancem a tyto jídelny se rovněž používají pro bezplatné poskytování jednak stravy obchodním partnerem při pracovních schůzkách, které se konají v prostorách podniku, a jednak stravy zaměstnancem při pracovních schůzkách v rámci podniku.

16 AstraZeneca je farmaceutická společnost, která v rámci svých prodejních a propagačních činností zve lékaře a jiné odborníky z oblasti zdravotnictví na informační schůzky týkající se různých chorob, jakož i existence a používání jejích léků. V závislosti na době zahájení a délce schůzky, která může trvat od několika hodin až po celé dny, se účastníkům poskytuje bezplatná strava v podnikové jídelně, která je jinak využívána k prodeji potravin a nápojů zaměstnancem.

17 Věci v původním řízení mají svůj původ v žalobách podaných před Vestre Landsret tímto dvěma společnostmi proti Skatteministeriet, jejichž předmětem je režim DPH, který se vztahuje na bezplatné poskytování stravy jejich jídelnami obchodním partnerem a zaměstnancem při pracovních schůzkách. Pokud jde o společnost AstraZeneca, její žaloba se týká období od 1. října 1994 do 31. prosince 1999, a pokud jde o společnost Danfoss, její žaloba se týká období od 1. října 1996 do 30. září 2001.

18 Co se týče těchto společností, správních praxe, která se používala od roku 1978, měla za následek to, že DPH byla stanovena z výrobní ceny poskytování uvedené stravy. Všechny nákupy pro jídelny byly považovány za nákupy použité pro účely zdanitelných plnění, takže DPH z těchto nákupů byla plně odpočitatelná z DPH, kterou byly jídelny povinny odvést.

19 Vzhledem k tomu, že tato správní praxe byla v roce 1999 Landsskatteret zrušena a tento soud měl za to, jak bylo uvedeno v bodě 14 tohoto rozsudku, že DPH musí být stanovena ze skutečně získaného protiplnění, a nikoli z výrobní ceny, společnosti podaly žádost o vrácení DPH, která byla stanovena z výrobní ceny stravy poskytnuté bezplatně obchodním partnerem a zaměstnancem při pracovních schůzkách, ve výši 5 920 848,19 DKK v případě společnosti Danfoss a ve výši 825 275 DKK v případě společnosti AstraZeneca.

20 Skatteministeriet tyto žádosti o vrácení zamítl na základě toho, že považoval poskytování

stravy obchodním partnerem za „pohostinnost“, na kterou se vztahuje výňtí z nároku na odpot dan? stanovené v ?l. 42 odst. 1 bodu 5 zákona o DPH, a poskytování stravy zam?stnanc?m p?i pracovních sch?zkách za „potraviny“, na které se vztahuje výňtí stanovené v ?l. 42 odst. 1 bodu 1 uvedeného zákona.

21 Avšak vzhledem k tomu, že Danfoss a AstraZeneca odpotetly v plném rozsahu DPH z nákup? svých jídelen v souladu s výše uvedenou správní praxí, Skatteministeriet m?lo za to, že DPH se m?la na uvedenou stravu uplatnit na základ? použití pro soukromou pot?ebu v souladu s ?l. 5 odst. 2 zákona o DPH. Jelikož tato da? z použití pro soukromou pot?ebu m?la být podle tohoto ministerstva stanovena z výrobní ceny, stejn? jako DPH v rámci zrušené správní praxe, m?lo za to, že není d?vod vracet dot?ené ?ástky DPH.

22 Uvedené spole?nosti napadly existenci právního základu pro uplatn?ní DPH z takzvaného použití pro soukromou pot?ebu, jakož i legalitu omezení nároku na odpotet stanoveného zákonem o DPH.

23 Za t?chto podmínek se Vestre Landsret rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Má být ?l. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté sm?rnice vykládán tak, že ?lenský stát m?že vylou?it nárok na odpotet [DPH] z nákup? využitých pro poskytování stravy obchodním partner?m a zam?stnanc?m v podnikové jídeln? p?i pracovních sch?zkách jen tehdy, pokud p?ed vstupem sm?rnice v platnost existoval ve vnitrostátních právních p?edpisech právní základ umož?ující vylou?it dot?ený nárok a pokud byl tento právní základ v praxi využíván da?ovými orgány pro vylou?ení nároku na odpotet [DPH] z t?chto nákup??

2) M?že být odpov?? na první otázku jakkoli dot?ena tím, že a) p?ed provedením šesté sm?rnice v roce 1978 jídelny provozované podniky nepodléhaly [DPH] podle vnitrostátních právních p?edpis? o [DPH] platných v dot?eném ?lenském stát? b) vnitrostátní pravidla týkající se výňtí z nároku na odpotet nebyla provedením šesté sm?rnice zm?n?na a že c) se pravidla týkající se výňtí z nároku na odpotet stala relevantní pro takový druh podnik? výlu?n? v d?sledku skute?nosti, že od provedení šesté sm?rnice jídelny provozované podniky podléhají [DPH]?

3) Je výňtí z nároku na odpotet ‚zachováno‘ ve smyslu ?l. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté sm?rnice, pokud v období od provedení šesté sm?rnice v roce 1978 do roku 1999 existoval v d?sledku takové správní praxe, o jakou se jedná v p?vodním ?ízení, nárok na odpotet pro dot?ené výdaje?

4) Má být ?l. 6 odst. 2 písm. a) a b) šesté sm?rnice vykládán tak, že se vztahuje na bezplatné poskytování stravy podniky obchodním partner?m v jejich vlastní jídeln? p?i pracovních sch?zkách v prostorách podniku?

5) Má být ?l. 6 odst. 2 písm. a) a b) šesté sm?rnice vykládán tak, že se vztahuje na bezplatné poskytování stravy podniky zam?stnanc?m v jejich vlastní jídeln? p?i pracovních sch?zkách v prostorách podniku?“

K první a druhé otázce

24 Podstatou prvních t?í otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba posoudit spole?n?, je, zda ustanovení o „*statu quo*“ obsažené v ?l. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté sm?rnice umož?uje da?ovému orgánu uplatnit v??i osob? povinné k dani výňtí z nároku na odpotet DPH placené na vstupu, v projednávaném p?ípad? zákaz odpotíst da? na vstupu z výdaj? za potraviny pro zam?stnance podniku a z výdaj? na pohostinnost, a?koli toto výňtí, i když bylo stanoveno ve

vnitrostátním právem před vstupem uvedené směrnice v platnost, nebylo v praxi použitelné na plnění poskytovaná jídelnami z důvodu, že až do 1. října 1978 uvedená plnění nepodléhala DPH a poté vzhledem k tomu, že na základě správní praxe byla tato plnění počinaje měsícem listopadem téhož roku zdaněna ve výši jejich výrobní ceny výměnou za nárok na plný odpočet DPH hrazené na vstupu.

25 Především je třeba připomenout, že v Dánsku vstoupila šestá směrnice v platnost dne 1. ledna 1979 [viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, body 5 a 9, jakož i ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-40/00, Recueil, s. I-4539, body 5 a 9; viz rovněž čl. 1 směrnice 78/583 a, konečně, čl. 176 druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1)].

26 Je třeba rovněž připomenout, že podle základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a vyplývá zejména z článku 2 šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu DPH přímo zatěžující plnění uskutečněná na vstupu. Podle ustálené judikatury je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu. Jakékoliv omezení nároku na odpočet DPH má dopad na úroveň daňového zatížení a musí se uplatnit podobně ve všech členských státech. Odchyly jsou tudíž povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42, jakož i citovaná judikatura). Mimoto ustanovení, která stanoví výjimky ze zásady nároku na odpočet DPH, která zaručuje neutralitu této daně, musí být vykládána striktně (výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 59).

27 Článek 17 odst. 2 šesté směrnice vyjadřuje výslovným a přesným způsobem zásadu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu DPH za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění (výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 43).

28 Uvedená zásada je nicméně zmírněna derogacím ustanovením obsaženým v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a, konkrétně, druhým pododstavcem téhož odstavce. Členské státy totiž mohou zachovat své právní předpisy ohledně vzniku z nároku na odpočet, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada nepřijme pravidla uvedená v tomto článku (viz rozsudek ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 19, jakož i výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 44).

29 Jak však bylo uvedeno v bodě 5 tohoto rozsudku, vzhledem k tomu, že žádný z návrhů předložených Komisí Radě na základě prvního pododstavce čl. 17 odst. 6 šesté směrnice nebyl Radou přijat, mohou členské státy zachovat své existující právní předpisy ohledně vzniku z nároku na odpočet DPH až do doby, než zákonodárce Společenství zavede režim Společenství upravující vzniku, a uskuteční tím postupnou harmonizaci vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH. Právo Společenství tedy k tomuto dni neobsahuje žádné ustanovení, které by vyjmenovávalo výdaje, které jsou vyřazeny z práva na odpočet DPH (rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 23 a citovaná judikatura).

30 Jak Soudní dvůr připomenul v bodě 48 svého výše uvedeného rozsudku Metropol a Stadler, čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice obsahuje ustanovení o „*statu quo*“, které stanoví, že zůstanou zachována vnitrostátní vzniku z nároku na odpočet DPH, která se uplatňovala před vstupem šesté směrnice v platnost.

31 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že cílem tohoto ustanovení je umožnit členským

státům, do doby než Rada stanoví režim Společenství, pokud jde o vynětí z nároku na odpočet DPH, zachovat veškerá pravidla vnitrostátního práva týkající se vynětí z nároku na odpočet, které jejich veřejné orgány skutečně uplatňovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost (výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 48).

32 V tomto kontextu, pokud po datu vstupu šesté směrnice v platnost změní členský stát svou právní úpravu tak, že zmenší rozsah existujících vynětí, a tím se přiblíží cíli šesté směrnice, na tuto úpravu je třeba pohlížet tak, že se na ni vztahuje odchylka uvedená v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a že neporušuje čl. 17 odst. 2 této směrnice (výše uvedené rozsudky ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-345/99, bod 22, jakož i Metropol a Stadler, bod 45).

33 Naopak, pokud má právní úprava po vstupu šesté směrnice v platnost za následek zvětšení rozsahu existujících vynětí, čímž se odchyluje od cíle uvedené směrnice, nepředstavuje tato právní úprava odchylku povolenou čl. 17 odst. 6 druhým pododstavcem šesté směrnice a porušuje čl. 17 odst. 2 této směrnice (výše uvedené rozsudky ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-40/00, bod 17, jakož i Metropol a Stadler, bod 46).

34 Je tomu tak stejně u každé změny po vstupu šesté směrnice v platnost, která zvětšuje rozsah vynětí platných bezprostředně před uvedenou změnou (výše uvedený rozsudek ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-40/00, bod 18).

35 Ve světle těchto úvah je tedy třeba odpovědět na první tři otázky položené předkládajícím soudem.

36 Jednak je třeba konstatovat, že v Dánsku do 1. října 1978, data nabytí účinnosti zákona o DPH, nebylo poskytování služeb jídelnami předmětem DPH. Z důvodu této neexistence zdanění uvedených plnění nebylo třeba uplatňovat vnitrostátní pravidla týkající se vynětí z nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

37 Když se poskytování služeb stalo předmětem DPH v důsledku změny uvedeného zákona, vynětí z nároku na odpočet stanovené zákonem o DPH se již na poskytování služeb dodávaných podnikovými jídelnami neuplatňovalo.

38 Ihned po této legislativní změně, v listopadu 1978, totiž vydal Momsnævnet rozhodnutí, podle kterého se jednak základ DPH odváděné z prodeje potravin a nápojů v podnikových jídelnách musel přinejmenším rovnat výrobní ceně poskytovaného plnění, a jednak DPH zaplacená na vstupu byla plně odpočitatelná.

39 Z výše uvedeného tak vyplývá, že v době vstupu šesté směrnice v platnost v Dánsku nebyla vnitrostátní pravidla týkající se vynětí z nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, stanovená v čl. 16 odst. 3 zákona o DPH, v praxi použitelná na plnění poskytovaná podnikovými jídelnami.

40 Je tedy třeba konstatovat, že dotčené vynětí z nároku na odpočet nebylo v době vstupu šesté směrnice v platnost v Dánsku ve skutečnosti použitelné na výdaje týkající se stravy, bezplatně poskytované podnikovými jídelnami zaměstnancům a obchodním partnerům, ve smyslu judikatury Soudního dvora.

41 Krom toho, jak bylo připomenuto v bodě 33 tohoto rozsudku, právní úprava, která má po vstupu šesté směrnice v platnost za následek zvětšení rozsahu existujících vynětí, čímž se odchyluje od cíle uvedené směrnice, není přípustná.

42 V projednávané věci je třeba konstatovat, že dánská správa tím, že zavedla prostřednictvím správní praxe, která zůstala v platnosti od listopadu roku 1978 do roku 1999,

nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu z poskytování potravin a nápojů podnikovými jídelnami, vzala sama sobě možnost později zavést omezení nároku na odpočet této daně. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že v kontextu čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice je nutné zohlednit nejenom legislativní akty ve striktním smyslu, ale také správní opatření, jakož i praxi veřejných orgánů dotyčného členského státu (výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 49).

43 Skatteministeriet se tedy tím, že vylučuje za použití čl. 42 odst. 1 bodů 1 a 5 zákona o DPH nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s poskytováním potravin a nápojů podnikovými jídelnami, snaží zvětšit rozsah tohoto vyloučení, které bylo použitelné v době vstupu šesté směrnice v platnost, na výdaje za dotčenou stravu a zavádí změnu, která odchyluje dánskou právní úpravu od cíle šesté směrnice, což není přípustné na základě odchylky stanovené v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci této směrnice.

44 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba odpovědět na první tři otázky tak, že čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán tak, že brání tomu, aby členský stát po vstupu této směrnice v platnost uplatňoval vyloučení z nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu z výdajů souvisejících se stravou bezplatně poskytovanou podnikovými jídelnami obchodním partnerům a zaměstnancům při pracovních schůzkách, aťkoli v době tohoto vstupu v platnost nebylo toto vyloučení na uvedené výdaje ve skutečnosti použitelné z důvodu správní praxe, na základě které byla plněná poskytovaná těmito jídelnami zdaněná ve výši jejich výrobní ceny výměnou za nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu.

Ke čtvrté a páté otázce

45 Čtvrtou a pátou otázkou, které je třeba posoudit společně, se předkládající soud v podstatě ptá, zda společnost, která podléhá DPH, jejíž jídelna poskytuje bezplatně stravu obchodním partnerům nebo zaměstnancům v rámci pracovních schůzek, které se konají v podniku, uskutečňuje bezplatná plnění k jiným účelům než pro potřebu podniku, která lze považovat za zdanitelná poskytování služeb za protiplnění ve smyslu čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

46 Úvodem je třeba připomenout, že toto ustanovení považuje některá plnění, za něž osoba povinná k dani neoddrží žádné skutečné protiplnění, za dodání zboží a poskytování služeb za úplatu. Cílem uvedeného ustanovení je zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která použije zboží nebo poskytne služby pro své soukromé potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží nebo službu stejného druhu (viz, v tomto smyslu, rozsudky ze dne 26. září 1996, *Enkler*, C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 35; ze dne 16. října 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 25; ze dne 17. května 2001, *Fischer a Brandenstein*, C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, bod 56, jakož i ze dne 20. ledna 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 23).

47 Jak uvádí dánská vláda ve svých písemných vyjádřeních před Soudním dvorem, pokud osoba povinná k dani, která má být odpočítána DPH z nákupu zboží určeného k jejímu podnikání, použije toto zboží ze svého obchodního majetku pro své soukromé potřeby nebo pro potřeby svých zaměstnanců, stává se konečným spotřebitelem zboží a musí se na ni takto pohlížet. V tomto ohledu čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice brání tomu, aby tato osoba povinná k dani unikla při takovém použití placení DPH, a aby byla tudíž bezdůvodně zvýhodněna ve srovnání s konečným spotřebitelem, který při nákupu zboží DPH platí (viz rozsudek ze dne 6. května 1992, *de Jong*, C-20/91, Recueil, s. I-2847, bod 15; výše uvedené rozsudky *Enkler*, bod 33; *Bakcsi*, bod 42, jakož i *Fischer a Brandenstein*, bod 56).

48 Rovněž tak čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice brání tomu, aby osoba povinná k dani nebo její zaměstnanci mohli získat bez daně služby poskytované osobou povinnou k dani, ze kterých by

fyzická osoba-nepodnikatel musela zaplatit DPH (výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 23).

49 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle správní praxe, která platila od listopadu roku 1978 do roku 1999, bylo bezplatné poskytování stravy v jídelnách obchodním partnerům a zaměstnancům při pracovních schůzkách považováno za uskutečněné za protiplnění odpovídající výrobní ceně poskytovaných služeb. Tyto služby tedy nemohly být považovány za „použité pro soukromou potřebu“, jelikož o použití pro soukromou potřebu se jedná pouze v případě neexistence protiplnění za zboží nebo služby (výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 22 až 24).

50 Vzhledem k tomu, že tato praxe byla zrušena Landsskatteret v roce 1999, může být bezplatné poskytování stravy v podnikové jídelně na rozdíl od toho, co tvrdí Danfoss, považováno za plnění, za něž se neobdrží žádné skutečné protiplnění, a tudíž kvalifikováno jako použití pro soukromou potřebu. Takové poskytování může být nicméně předmětem DPH podle čl. 6 odst. 2 šesté směrnice pouze za podmínky, že se jedná o poskytování „k jiným účelům než pro potřebu podniku“.

51 Je tedy třeba zaprvé přezkoumat, zda bezplatné poskytování stravy podnikovými jídelnami obchodním partnerům při pracovních schůzkách představuje poskytování služeb uskutečněné osobou povinnou k dani k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku.

52 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Danfoss je společnost, která v mezinárodním měřítku vyrábí a uvádí na trh systémy pro myšlené automatizace, které se používají zejména pro regulaci tepla a chlazení. Co se týče společnosti AstraZeneca, jedná se o farmaceutickou společnost, jejímž hlavním předmětem podnikání je distribuce jejích farmaceutických výrobků na dánském trhu.

53 Z předkládacího rozhodnutí i z vyjádření předložených Soudnímu dvoru ústníky povodního řízení vyplývá, že k bezplatnému poskytování stravy společnostmi Danfoss a AstraZeneca jejich obchodním partnerům dochází pouze při pracovních schůzkách, které se konají v prostorách podniku. Tato poslední uvedená společnost totiž zve lékaře a jiné odborníky z oblasti zdravotnictví, aby je v rámci těchto schůzek informovala o různých chorobách, jakož i o existenci a používání jejích léků. Mimoto je dotčená strava poskytována v jídelně, pokud to doba, kdy se schůzka koná, a její délka, která může být až celé dny, vyžadují.

54 Takové okolnosti naznačují, že dotčené poskytování stravy není uskutečňováno k jiným účelům než pro potřebu podniku.

55 Je nicméně pravda, že může být obtížné účinně kontrolovat, zda poskytování stravy podnikovými jídelnami souvisí s podnikáním, nebo nikoli, vjetně případě, kdy k němu dochází v rámci obvyklého fungování těchto podniků. Pokud tedy vyplývá z objektivních údajů – přičemž je na předkládajícím soudu, aby tuto okolnost ověřil – že toto poskytování stravy bylo uskutečňováno k striktně podnikovým účelům, nespadá do rozsahu působnosti čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

56 Zadruhé je třeba přezkoumat, zda bezplatné poskytování stravy podnikovými jídelnami zaměstnancům příslušných podniků při pracovních schůzkách je třeba kvalifikovat jako poskytování služeb osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu jejich zaměstnanců nebo obecněji k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku.

57 Je nesporné, že obvykle přísluší zaměstnanci, aby si zvolil způsob, přesnou hodinu i místo svého stravování. Zaměstnavatel nezasahuje do této volby a povinností zaměstnance pouze je vrátit se zpět na své pracovní místo v domluvených hodinách a tam vykonávat svou obvyklou

práci. Tedy, jak Komise uvedla na jednání, poskytování stravy zaměstnancům má v podstatě za cíl uspokojit soukromou potřebu a závisí na osobní volbě těchto posledně uvedených, do které zaměstnavatel nezasahuje. Z toho vyplývá, že za obvyklých okolností poskytování služeb poskytujících v poskytování bezplatné stravy zaměstnancům uspokojuje soukromé potřeby těchto posledně uvedených ve smyslu čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

58 Naopak ve zvláštních případech mohou požadavky podniku přimět zaměstnavatele, aby sám zajistil poskytování stravy (viz, *per analogiam* s dopravou zaměstnanců do místa výkonu práce zajišťovanou zaměstnavatelem, výše uvedený rozsudek Fillibeck, body 29 a 30).

59 Danfoss jednak uvedla, aniž by jí dánská vláda odporovala, že dotčená strava, která představuje méně než 1 % stravy podávané zaměstnancům, přičemž zbylá část je poskytována za úplatu, je podávána výlučně v rámci schůzek zaměstnanců přijíždějících do sídla společnosti v různých státech. Jak uvedla tato společnost na jednání, zájem podniku obstarat stravu a nápoje svým zaměstnancům ve specifickém rámci schůzek v prostorách společnosti tkví v tom, že mu to umožňuje zorganizovat toto stravování hospodárným a účinným způsobem a mít přitom kontrolu nad tím s kým, kde a kdy se konají tyto pracovní obědy.

60 Je třeba uznat, že zajištění poskytování stravy zaměstnavatelem jeho zaměstnancům mu umožňuje zejména omezit dávky přerušení schůzek. Skutečnost, že pouze zaměstnavatel může zaručit nepřetržitý a řádný průběh schůzek, ho tak může přimět k tomu, aby zajistil poskytování stravy zaměstnancům, kteří se těchto schůzek účastní.

61 Krom toho, jak upřesnila Danfoss na jednání, dotčená strava sestává z chlebočků a studených mís podávaných v jedné místnosti za specifických okolností. Z těchto upřesnění vyplývá, že zaměstnanci si nemohou zvolit místo, čas ani způsob stravování, neboť zaměstnavatel samotný je odpovědný za tuto volbu.

62 Za takových zvláštních okolností nemá poskytování stravy zaměstnancům zaměstnavatelem za cíl uspokojení soukromých potřeb těchto posledně uvedených a není prováděno k jiným účelům než pro potřeby podniku. Osobní zvýhodnění, které z něho zaměstnanci získávají, se zdá být pouze druhořadým ve vztahu k potřebám podniku.

63 Specifika, která jsou vlastní organizaci podniku, tak naznačují, že plnění poskytující v bezplatném poskytování stravy zaměstnancům nejsou prováděna k jiným účelům než pro potřeby podniku.

64 Je však na předkládajícím soudu, aby stanovil ve světle výkladových prvků poskytnutých Soudním dvorem, zda specifika včlenění v pracovních řízeních, které mu byly předloženy, vyžadují s ohledem na požadavky dotčených společností, aby zaměstnavatel zajistil poskytování bezplatné stravy obchodním partnerům a zaměstnancům při pracovních schůzkách v prostorách těchto společností.

65 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba odpovědět na čtvrtou a pátou otázku tak, že čl. 6 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán tak, že se toto ustanovení jednak nevztahuje na bezplatné poskytování stravy v podnikových jídelnách obchodním partnerům při pracovních schůzkách, které se konají v prostorách tohoto podniky, pokud vyplývá z objektivních údajů – přičemž je na předkládajícím soudu, aby tuto okolnost ověřil – že tato strava je poskytována k striktně podnikovým účelům. Krom toho se uvedené ustanovení v zásadě vztahuje na bezplatné poskytování stravy podnikem jeho zaměstnancům v jeho prostorách, ledaže – přičemž je rovněž na předkládajícím soudu, aby tuto okolnost posoudil – takové požadavky podniku, jako je požadavek na zaručení nepřetržitého a řádného průběhu pracovních schůzek, vyžadují, aby bylo poskytování stravy zajištěno zaměstnavatelem.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky průvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán tak, že brání tomu, aby členský stát po vstupu této směrnice v platnost uplatňoval výňtí z nároku na odpočet daní z přidané hodnoty zaplacené na vstupu z výdajů souvisejících se stravou bezplatně poskytovanou podnikovými jídelnami obchodním partnerům a zaměstnancům při pracovních schůzkách, aťkoli v době tohoto vstupu v platnost nebylo toto výňtí na uvedené výdaje ve skutečnosti použitelné z důvodu správní praxe, na základě které byla plně poskytována těmito jídelnami zdaněná ve výši jejich výrobní ceny určené na základě nákladů na výrobu, tedy ceny surovin a mzdových nákladů souvisejících s přípravou a prodejem těchto potravin a nápojů, jakož i se správou jídelen, výměnou za nárok na plný odpočet daní z přidané hodnoty zaplacené na vstupu.

2) Článek 6 odst. 2 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán tak, že toto ustanovení se jednak nevztahuje na bezplatné poskytování stravy v podnikových jídelnách obchodním partnerům při pracovních schůzkách, které se konají v prostorách tohoto podniky, pokud vyplývá z objektivních údajů – přičemž je na předkládajícím soudu, aby tuto okolnost ověřil – že tato strava je poskytována k striktně podnikovým účelům. Krom toho se uvedené ustanovení v zásadě vztahuje na bezplatné poskytování stravy podnikem jeho zaměstnancům v jeho prostorách, ledaže – přičemž je rovněž na předkládajícím soudu, aby tuto okolnost posoudil – takové požadavky podniku, jako je požadavek na zaručení nepřetržitého a řádného průběhu pracovních schůzek, vyžadují, aby bylo poskytování stravy zajištěno zaměstnavatelem.

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.