

Sag C-371/07

Danfoss A/S
og
AstraZeneca A/S

mod

Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vestre Landsret)

»Sjette momsdirektiv – artikel 6, stk. 2 – vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til formål, der er virksomheden uvedkommende – ret til fradrag af moms – artikel 17, stk. 6, andet afsnit – medlemsstaternes adgang til at opretholde de undtagelser fra retten til fradrag, som på tidspunktet for direktivets ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 6, andet afsnit)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige transaktioner*

(Rådets direktiv 77/388, art. 6, stk. 2)

1. Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat efter direktivets ikrafttræden anvender en undtagelse fra retten til fradrag af indgående merværdiafgift af udgifter i forbindelse med virksomhedskantiners gratis bespisning af forretningsforbindelser og personale under møder i forbindelse med arbejdet, selv om denne undtagelse på det nævnte ikrafttrædelsestidspunkt ikke faktisk blev anvendt på de nævnte udgifter som følge af en administrativ praksis, hvorefter grundlaget for beskattningen af disse kantiners ydelser blev sat til en kostpris, der var beregnet på grundlag af fremstillingsomkostningerne, dvs. prisen på råvarerne samt lønomkostninger vedrørende tilberedningen og salget af disse mad- og drikkevarer samt vedrørende administrationen af kantinerne, til gengæld for retten til fuldt fradrag af den indgående merværdiafgift.

(jf. præmis 44 og domskonkl. 1)

2. Artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, der med henblik på pålæggelse af merværdiafgift sidestiller visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med tjenesteydelser, der er leveret mod vederlag, skal fortolkes således, at denne bestemmelse på den ene side ikke omfatter vederlagsfri servering af måltider i virksomheders kantiner for forretningsforbindelser under møder, der afholdes i disse virksomheders lokaler, når det fremgår af objektive data – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at disse måltider

serveres med henblik på formål af strengt erhvervsmæssig karakter. På den anden side omfatter den nævnte bestemmelse principielt en virksomheds vederlagsfrie servering af måltider for dens personale i virksomhedens lokaler, medmindre – hvilket det ligeledes tilkommer den forelæggende ret at vurdere – virksomhedens behov, såsom behovet for at sikre, at møder i arbejdet forløber sammenhængende og godt, gør det nødvendigt, at arbejdsgiveren sørger for bespisningen. Selv om leveringen af måltider til de ansatte herved som udgangspunkt har til formål at tilfredsstille et privat behov og henhører under de ansattes personlige valg, som arbejdsgiveren ikke er indblandet i, er der dog særlige omstændigheder, hvor arbejdsgiverens servering af måltider for de ansatte ikke finder sted med henblik på disses private behov, og den foretages til formål, der ikke er virksomheden uvedkommende. Den personlige fordel, som de ansatte herved opnår, er blot af underordnet betydning i forhold til virksomhedens behov.

(jf. præmis 57, 62 og 65 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

11. december 2008 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 6, stk. 2 – vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til formål, der er virksomheden uvedkommende – ret til fradrag af moms – artikel 17, stk. 6, andet afsnit – medlemsstaternes adgang til at opretholde de undtagelser fra retten til fradrag, som på tidspunktet for direktivets ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning«

I sag C-371/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 1. august 2007, indgået til Domstolen den 3. august 2007, i sagen:

Danfoss A/S

AstraZeneca A/S

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis og J. Malenovský,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. juni 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Danfoss A/S ved advokaterne H. Hansen og T. Kristjánsson
- AstraZeneca A/S ved advokaterne M. Vesthardt og M. Bruus
- den danske regering ved B. Weis Fogh, som befuldmægtiget, bistået af advokat K. Lundgaard Hansen
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, S. Schønberg og S. Maaløe, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. oktober 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er fremsat i en sag mellem selskaberne Danfoss A/S (herefter »Danfoss«) og AstraZeneca A/S (herefter »AstraZeneca«) og Skatteministeriet vedrørende behandlingen i relation til merværdiafgift (herefter »moms«) af kantiners vederlagsfrie bespisning af forretningsforbindelser og personale i forbindelse med afholdelse af møder.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, bestemmer:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

- a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften
- b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

4 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bestemmer:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

5 De fællesskabsbestemmelser, der omhandles i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, er til dato endnu ikke blevet vedtaget, da der ikke er enighed i Rådet om de udgifter, med hensyn til hvilke en undtagelse fra retten til fradrag af momsen kan komme på tale.

6 I medfør af artikel 1 i Rådets niende direktiv 78/583/EØF af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16) er visse medlemsstater, heriblandt Kongeriget Danmark, blevet bemyndiget til at gennemføre sjette direktiv senest den 1. januar 1979.

De nationale bestemmelser

7 Ifølge den første danske momslov, lov nr. 102 af 31. marts 1967 (herefter »momsloven«), var levering af tjenesteydelser principielt kun momspligtig, hvis dette udtrykkeligt fremgik af loven. Tjenesteydelser, der blev leveret i form af kantinedrift i virksomhederne, var ikke omfattet af momspligten efter denne lov, og virksomhederne havde således ikke ret til at fradrage momsen på indkøb i relation hertil.

8 Momslovens § 16, stk. 3, bestemte:

»Til den indgående afgift kan ikke medregnes afgiften af indkøb mv., som vedrører:

a) kost til virksomhedens indehaver og personale

[...]

e) repræsentation og gaver.«

9 Ved lov nr. 204 af 10. maj 1978, der trådte i kraft den 1. oktober 1978, blev momsloven ændret med henblik på at gennemføre sjette direktiv. I overensstemmelse med direktivet blev tjenesteydelser således som udgangspunkt gjort momspligtige. Dermed blev virksomhedsdrevne kantiners salg af mad og drikkevarer momspligtige. De tidligere bestemmelser vedrørende undtagelsen fra retten til fradrag for udgifter til kost og repræsentation, der fandtes i momslovens § 16, stk. 3, blev imidlertid ikke ændret.

10 I november 1978 traf Momsnævnet en afgørelse, hvorefter momsgrundlaget ved levering af mad og drikkevarer i virksomhedskantiner under alle omstændigheder skulle opgøres til en kalkuleret kostpris, der mindst svarede til fremstillingsomkostningerne, dvs. råvarernes pris samt lønomkostninger vedrørende tilberedningen og salget af disse mad- og drikkevarer, såvel som til kantinernes administration (herefter »kostprisen«). Efter denne administrative praksis var der ret til fuldt fradrag for indgående moms ved leveringen af måltiderne. Momsnævnets afgørelse blev optaget i særlige administrative retningslinjer af 31. oktober 1983 for kantiner (benævnt »Vejledning om moms – marketenderier/kantiner«).

11 Ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 blev der foretaget en revision af momsloven. Den i lovens § 16, stk. 3, fastsatte undtagelse fra fradragsretten blev videreført indholdsmæssigt uændret som § 42, stk. 1, nr. 1 og 5, i samme lov.

12 Ved den nævnte lov nr. 375 blev der endvidere i momsloven indført bestemmelser om udtagningsbeskatning, hvorved udtagning af ydelser til virksomheden uvedkommende formål blev sidestillet med leveringer mod vederlag. Disse bestemmelser, der er indeholdt i momslovens § 5, stk. 2 og 3, lyder som følger:

»2. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer og ydelser, når de tages i anvendelse til formål som nævnt i § 42, stk. 1 og 2, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af de pågældende varer og ydelser.

3. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af ydelser til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

13 Som følge af den administrative praksis, der er omtalt i denne doms præmis 10, var der imidlertid ikke grundlag for at bringe udtagningsreglerne i anvendelse på vederlagsfri bespisning i virksomheders kantiner af forretningsforbindelser og personale i forbindelse med afholdelse af møder i arbejdet. Denne bespisning blev nemlig anset for at være sket mod et (fiktivt) vederlag svarende til kostprisen, og varerne eller tjenesteydelserne kunne derfor ikke anses for »udtaget«, da udtagning kun foreligger, såfremt der ikke ydes vederlag for varerne eller tjenesteydelserne.

14 Ved tre kendelser afsagt i 1999 underkendte Landsskatteretten den administrative praksis. Landsskatteretten fastslog, at momslovens almindelige regler for opgørelsen af salgsmoms også – idet noget andet ville være i strid med sjette direktiv – gjaldt for virksomhedsdrevne kantiner, således at salgsmomsen skulle opgøres til det faktisk modtagne vederlag og ikke til kostprisen.

Twisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Danfoss er et dansk aktieselskab, der har hovedsæde i Danmark, og som har virksomheder i en række lande. Selskabet producerer og forhandler industriautomatik til brug ved køle- og varmeregulering. Der sælges mad og drikkevarer til personalet i virksomhedens kantiner, som desuden anvendes til vederlagsfri bespisning af forretningsforbindelser ved møder i virksomheden og til vederlagsfri bespisning af personale ved afholdelse af møder i forbindelse med arbejdet i selskabet.

16 AstraZeneca er en medicinalvirksomhed, der i forbindelse med virksomhedens salgs- og markedsføringsaktiviteter inviterer læger og andet sundhedspersonale til møder for at give dem viden om sygdomme samt om placering og brug af virksomhedens lægemidler. Afhængig af mødernes starttidspunkt og længde – som kan strække sig fra et par timers varighed til hele dage – bespises deltagerne vederlagsfrit i selskabets kantine, der desuden anvendes til salg af mad og drikkevarer til personalet.

17 Hovedsagerne udspringer af sager, som disse to selskaber har anlagt ved Vestre Landsret mod Skatteministeriet, og som vedrører den momsmæssige behandling af den vederlagsfrie bespisning i deres kantiner af forretningsforbindelser og personale i forbindelse med afholdelse af møder i virksomheden. Sagerne vedrører for AstraZeneca perioden fra den 1. oktober 1994 til den 31. december 1999 og for Danfoss perioden fra den 1. oktober 1996 til den 30. september 2001.

18 Den administrative praksis, der var gældende fra 1978, indebar for disse selskaber, at der blev beregnet moms af kostprisen for ydelse af den nævnte bespisning. Samtlige indkøb til

kantiner blev anset for anvendt til momspligtige transaktioner, således at den moms, der påhvilede disse indkøb, fuldt ud kunne fradrages i den moms, kantinerne skulle betale.

19 Efter at denne administrative praksis i 1999 var blevet underkendt af Landsskatteretten, der, således som det er anført ovenfor i præmis 14, havde fastslået, at momsen skulle beregnes af det faktisk modtagne vederlag og ikke på grundlag af en kostpris, indgav selskaberne en anmodning om tilbagebetaling af den moms, der var blevet beregnet af kostprisen for den vederlagsfrie bespisning af forretningsforbindelser og personale ved møder, der vedrørte arbejdet, for et beløb, der for Danfoss udgjorde 5 920 848,19 DKK og for AstraZeneca 825 275 DKK.

20 Skatteministeriet afviste disse anmodninger om tilbagebetaling, idet det fandt, at bespisningen af forretningsforbindelser udgør »repræsentation«, der er omfattet af fradragsbegrænsningen i momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, og at bespisningen af personalet i forbindelse med møder, der afholdes i arbejdet, udgør »kost«, der er omfattet af fradragsbegrænsningen i den nævnte lovs § 42, stk. 1, nr. 1.

21 Da Danfoss og AstraZeneca imidlertid i overensstemmelse med den ovennævnte administrative praksis fuldt ud havde fradraget den moms, der påhvilede deres kantiners indkøb, var Skatteministeriet af den opfattelse, at der skulle beregnes udtagningsmoms af de omhandlede bespisninger efter momslovens § 5, stk. 2. Denne afgift på de udtagne ydelser skulle ifølge Skatteministeriet beregnes på grundlag af kostprisen, ligesom det var tilfældet med momsen i henhold til den underkendte administrative praksis, og på denne baggrund fandt ministeriet, at der ikke skulle ske tilbagebetaling af de omhandlede momsbeløb.

22 De nævnte selskaber har bestridt, at der er hjemmel til at beregne moms af de såkaldte udtagninger, ligesom de anfægter lovligheden af fradragsbegrænsningerne i henhold til momsloven.

23 Vestre Landsret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette momsdirektiv fortolkes således, at det er en betingelse for en medlemsstats nægtelse af fradragsret for merværdiafgiften af indkøb, der anvendes til bespisning af forretningsforbindelser og personale i en virksomheds kantine i forbindelse med møder, at der forud for direktivets ikrafttræden var hjemmel i national lovgivning til den omhandlede nægtelse af fradrag, og at denne hjemmel i praksis blev anvendt af afgiftsmyndighederne, således at fradragsret for merværdiafgiften af disse indkøb blev nægtet?

2) Har det ved besvarelsen af første spørgsmål nogen betydning, at virksomhedsdrevne kantiner før implementeringen af sjette momsdirektiv i 1978 ikke var momspligtige efter de gældende nationale momsregler i den pågældende medlemsstat, at de nationale fradragsbegrænsningsregler ikke blev ændret ved implementeringen af sjette momsdirektiv, og at det udelukkende var som følge af, at virksomhedsdrevne kantiner ved implementeringen af sjette momsdirektiv blev momspligtige, at fradragsbegrænsningsreglen kunne blive relevant for denne type virksomheder?

3) Er en undtagelse til fradragsretten »opretholdt« i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 6, andet afsnits forstand, hvis der fra sjette momsdirektivs implementering i 1978 og frem til 1999 som følge af en administrativ praksis som den i hovedsagen omhandlede har været fradragsret for de omhandlede udgifter?

4) Skal artikel 6, stk. 2, litra a) og b), i sjette momsdirektiv fortolkes således, at bestemmelsen omfatter virksomheders vederlagsfrie bespisning af forretningsforbindelser i egen kantine i

forbindelse med møder i virksomheden?

5) Skal artikel 6, stk. 2, litra a) og b), i sjette momsdirektiv fortolkes således, at bestemmelsen omfatter virksomheders vederlagsfrie bespisning af personale i egen kantine i forbindelse med møder i virksomheden?»

Om første, andet og tredje spørgsmål

24 Med de tre første spørgsmål, som skal behandles sammen, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om skattemyndighederne i medfør af den standstill-bestemmelse, der findes i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, kan anvende en undtagelse fra retten til fradrag af indgående moms over for en afgiftspligtig person, konkret et forbud mod fradrag af indgående afgift af udgifter til bespisning af virksomhedens personale og af udgifter til repræsentation, selv om denne undtagelse, der ganske vist gjaldt i national ret før ikrafttrædelsen af det nævnte direktiv, i praksis ikke fandt anvendelse på tjenesteydelser leveret af kantiner, hvilket skyldes, at sådanne ydelser ikke var momspligtige indtil den 1. oktober 1978, og derefter hvilede på en administrativ praksis gældende fra november samme år, hvorefter disse ydelser ved beskattningen blev opgjort til deres kostpris til gengæld for retten til fuldt fradrag af indgående moms.

25 Der skal indledningsvis mindes om, at sjette direktiv trådte i kraft i Danmark den 1. januar 1979 (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 5 og 9, og af 14.6.2001, sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539, præmis 5 og 9; jf. ligeledes artikel 1 i niende direktiv 78/583 og senest artikel 176, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EFT L 347, s.1)).

26 Det skal endvidere bemærkes, at det er et grundlæggende princip i momssystemet, som bl.a. følger af sjette direktivs artikel 2, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de tidligere led. Ifølge fast retspraksis udgør fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. en integreret del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. i denne retning dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). Bestemmelser om undtagelser fra princippet om retten til momsfradrag, der skal sikre denne afgifts neutralitet, skal endvidere fortolkes strengt (Metropol og Stadler-dommen, præmis 59).

27 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastslår udtrykkeligt og præcist princippet om, at den afgiftspligtige kan fradrage den fakturerede moms for goder og tjenesteydelser, der er leveret til ham, for så vidt som disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner (Metropol og Stadler-dommen, præmis 43).

28 Det nævnte princip er ikke desto mindre begrænset af undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit. Medlemsstaterne kan således opretholde den lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i artiklen omhandlede regler (jf. dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 19, samt Metropol og Stadler-dommen, præmis 44).

29 Imidlertid er, således som det er anført ovenfor i præmis 5, ingen af de forslag, som

Kommissionen har forelagt Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, blevet vedtaget af Rådet, og medlemsstaterne kan derfor opretholde deres eksisterende lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten for moms, indtil fællesskabslovgiver fastsætter en fællesskabsordning for undtagelser og således gennemfører en progressiv harmonisering af de nationale momslovgivninger. Fællesskabsretten indeholder således ikke til dato nogen bestemmelse, der opregner de udgifter, der er udelukket fra fradragsretten for moms (dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

30 Som Domstolen har anført i præmis 48 i Metropol og Stadler-dommen, indeholder sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, en standstill-bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden sjette direktivs ikrafttræden.

31 Domstolen har i den forbindelse præciseret, at formålet med denne bestemmelse er at gøre det muligt for medlemsstaterne – indtil Rådet fastsætter fællesskabsordningen for undtagelser fra retten til momsfradrag – at opretholde alle nationale retsregler, som indeholder en undtagelse fra fradragsretten, og som faktisk blev anvendt af deres offentlige myndigheder på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden (Metropol og Stadler-dommen, præmis 48).

32 Det bemærkes i den forbindelse, at når en medlemsstats bestemmelser efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette og hermed nærmer sig sjette direktivs formål, bør disse bestemmelser anses for omfattet af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og de strider ikke mod direktivets artikel 17, stk. 2 (dommen af 14.6.2001 i sag C-345/94, Kommissionen mod Frankrig, præmis 22, samt Metropol og Stadler-dommen, præmis 45).

33 Nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udvides efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, er derimod ikke en tilladt undtagelse i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og strider mod direktivets artikel 17, stk. 2 (dommen af 14.6.2001 i sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, præmis 17, samt Metropol og Stadler-dommen, præmis 46).

34 Det samme gør sig gældende for alle ændringer efter sjette direktivs ikrafttræden, som udstrækker anvendelsesområdet for de undtagelser, der var gældende umiddelbart før de nævnte ændringer (dommen af 14.6.2001 i sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, præmis 18).

35 Det er i lyset af disse betragtninger, at den forelæggende rets tre første spørgsmål skal besvares.

36 Det kan for det første konstateres, at indtil den 1. oktober 1978, som var momslovens ikrafttrædelsesdato, var kantiners tjenesteydelser ikke momspligtige i Danmark. Eftersom disse ydelser ikke var afgiftspligtige, var der ikke grundlag for at anvende de nationale regler om undtagelser fra retten til fradrag af indgående moms.

37 I forbindelse med at tjenesteydelser blev pålagt moms ved ændringen af momsloven, blev den i loven fastsatte undtagelse fra fradragsretten heller ikke gjort anvendelig på tjenesteydelser leveret af virksomhedskantiner.

38 Kort efter denne lovændring traf Momsnævnet nemlig i november 1978 afgørelsen om, at dels skulle beregningsgrundlaget for moms af virksomhedskantiners salg af mad og drikkevarer mindst svare til de leverede ydelsers kostpris, og dels skulle den indgående moms kunne fradrages fuldt ud.

39 Som det fremgår af det foregående, blev de nationale regler om begrænsning af retten til fradrag af indgående moms i momslovens § 16, stk. 3, på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden i Danmark ikke anvendt på ydelser leveret af virksomhedskantiner.

40 Det må følgelig fastslås, at på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden i Danmark blev den omhandlede undtagelse fra fradragsretten ikke faktisk anvendt – i Domstolens retspraksis' forstand – på udgifter i forbindelse med gratis bispisning i virksomhedskantiner af personale og forretningsforbindelser.

41 For det andet bemærkes, således som det er blevet nævnt i nærværende doms præmis 33, at nationale bestemmelser, hvorved anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udvides efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, ikke er tilladt.

42 Hvad angår den foreliggende sag må det fastslås, at idet de danske myndigheder ved en administrativ praksis, der forblev i kraft fra november 1978 og frem til 1999, havde indført fuld fradragsret for indgående moms betalt i forbindelse med virksomhedskantiners levering af mad og drikkevarer, kunne de ikke senere indføre en begrænsning af retten til at fradrage denne afgift. Det skal i den forbindelse understreges, at der ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ikke alene skal tages hensyn til egentlige lovbestemmelser, men ligeledes til administrative retsakter samt de offentlige myndigheders administrative praksis i den pågældende medlemsstat (Metropol og Stadler-dommen, præmis 49).

43 Ved det i medfør af momslovens § 42, stk. 1, nr. 1 og 5, meddelte afslag på fradragsret for indgående moms i forbindelse med virksomhedskantiners levering af mad og drikkevarer tilsigter Skatteministeriet at udvide anvendelsesområdet for denne undtagelse, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, til udgifterne til de pågældende måltider, og det indfører en ændring, der fjerner den danske lovgivning fra sjette direktivs formål, hvilket ikke er tilladt i henhold til undtagelsen i direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

44 Under henvisning til det anførte skal de tre første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat efter direktivets ikrafttræden anvender en undtagelse fra retten til fradrag af indgående moms af udgifter i forbindelse med virksomhedskantiners gratis bispisning af forretningsforbindelser og personale under møder i forbindelse med arbejdet, selv om denne undtagelse på det nævnte ikrafttrædelsestidspunkt ikke faktisk blev anvendt på de nævnte udgifter som følge af en administrativ praksis, hvorefter grundlaget for beskatningen af disse kantiners ydelser blev sat til disses kostpris til gengæld for retten til fuldt fradrag af indgående moms.

Om fjerde og femte spørgsmål

45 Med fjerde og femte spørgsmål, som skal undersøges sammen, spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om et momspligtigt selskab, hvis kantine leverer gratis måltider til forretningsforbindelser eller til personalet i forbindelse med møder under arbejdet, der afholdes i virksomheden, leverer ydelser uden vederlag til formål, der er virksomheden uvedkommende, og som må sidestilles med tjenesteydelser leveret mod vederlag, der er afgiftspligtige i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

46 Der skal indledningsvis mindes om, at den nævnte bestemmelse sidestiller visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med leveringer af goder og tjenesteydelser mod vederlag. Formålet med bestemmelsen er at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode, eller som leverer tjenesteydelser til sit eget eller til sit personales brug på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode eller en tjenesteydelse af samme art, på den anden side (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 35, af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 25, af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 56, og af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 23).

47 I den situation, hvor en afgiftspligtig, der har kunnet fradrage momsen ved købet af et gode, der er beregnet til hans virksomhed, udtager dette gode af virksomhedens formue til sit eget eller til sit personales brug, bliver han, således som den danske regering har gjort gældende i sit skriftlige indlæg til Domstolen, endelig forbruger af et gode og bør behandles som sådan. Med henblik herpå forhindrer sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), at denne afgiftspligtige person unddrager sig betaling af moms ved en sådan udtagning, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den endelige forbruger som køber godet og herved betaler moms (jf. i denne retning dom af 6.5.1992, sag C-20/91, de Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 15, Enkler-dommen, præmis 33, dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 42, Fischer og Brandenstein-dommen, præmis 56, samt Hotel Scandic Gåsabäck-dommen, præmis 23).

48 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), er tilsvarende til hinder for, at en afgiftspligtig eller dennes personale opnår afgiftsfritagelse for den afgiftspligtiges tjenesteydelser, for hvilke en privat person skulle have betalt moms (Hotel Scandic Gåsabäck-dommen, præmis 23).

49 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at i medfør af den administrative praksis, der var i kraft fra november 1978 og frem til 1999, blev gratis bespisning i kantiner af forretningsforbindelser og af personalet i forbindelse med møder i arbejdet anset for at være ydet mod et vederlag, der svarede til de leverede tjenesteydelsers kostpris. Disse kunne følgelig ikke anses for at være »udtaget«, eftersom der kun er tale om udtagning, hvis der ikke ydes vederlag for goderne eller tjenesteydelserne (jf. Hotel Scandic Gåsabäck-dommen, præmis 22-24).

50 Denne praksis blev i 1999 underkendt af Landsskatteretten, og herefter kan gratis bespisning i en virksomheds kantine, i modsætning til hvad Danfoss gør gældende, betragtes som en transaktion, for hvilken der ikke modtages nogen faktisk modværdi, og kan følgelig betragtes som udtagning. Denne bespisning kan dog kun belægges med moms i medfør af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, på den betingelse, at den er »virksomheden uvedkommende«.

51 Det skal herefter for det første undersøges, om gratis bespisning i virksomhedskantiner af forretningsforbindelser under møder i forbindelse med arbejdet udgør en levering af tjenesteydelser, der foretages af den afgiftspligtige til formål, der er hans virksomhed uvedkommende.

52 Det skal i den forbindelse nævnes, at Danfoss er et selskab, der på internationalt plan

producerer og forhandler industriautomatik, som navnlig anvendes ved køle- og varmeregulering. AstraZeneca er en medicinalvirksomhed, hvis hovedformål er at afsætte sine lægemidler på det danske marked.

53 Det fremgår såvel af forelæggelseskendelsen som af de indlæg, parterne i hovedsagen har indgivet til Domstolen, at den gratis bispisning, som Danfoss og AstraZeneca yder deres forretningsforbindelser, udelukkende finder sted i forbindelse med møder, der afholdes i virksomhedens lokaler. Sidstnævnte selskab inviterer således læger og andet sundhedspersonale til møder for herunder at informere dem om sygdomme samt om placeringen og brugen af virksomhedens lægemidler. De omhandlede måltider serveres i øvrigt for deltagerne i kantinen, når dette er nødvendigt på grund af mødetidspunktet og på grund af mødets varighed, der kan strække sig over hele dage.

54 Sådanne omstændigheder udgør et indicium for, at den omhandlede bispisning finder sted til formål, der ikke er virksomheden uvedkommende.

55 Det er imidlertid rigtigt, at det kan være vanskeligt effektivt at kontrollere, hvorvidt den bispisning, der finder sted i virksomhedskantiner, har erhvervsmæssig karakter eller ej, herunder når bispisningen leveres i forbindelse med kantinernes normale aktiviteter. Fremgår det således af objektive data – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at denne bispisning har fundet sted til formål, der er af strengt erhvervsmæssig karakter, falder den uden for anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

56 Det skal for det andet undersøges, om virksomhedskantiners gratis bispisning af virksomhedernes personale i forbindelse med møder i arbejdet skal betragtes som tjenesteydelser udført af den afgiftspligtige til hans personales private formål eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

57 Det står fast, at det normalt tilkommer den ansatte at vælge sine måltiders art, samt præcis hvornår og også hvor de indtages. Arbejdsgiveren er ikke inddraget i disse valg, idet den ansatte blot er forpligtet til igen at indfinde sig på arbejdsstedet til de aftalte tidspunkter og dér at udføre sit sædvanlige arbejde. Som det blev gjort gældende af Kommissionen under retsmødet, har leveringen af måltider til de ansatte som udgangspunkt til formål at tilfredsstille et privat behov og henhører under de ansattes personlige valg, som arbejdsgiveren ikke er indblandet i. Det følger heraf, at under normale forhold er tjenesteydelser, som består i gratis bispisning af de ansatte, bestemt til de ansattes private brug i sjette direktivs artikel 6, stk. 2's forstand.

58 Under særlige omstændigheder kan virksomhedens behov derimod nødvendiggøre, at arbejdsgiveren selv sørger for bispisningen (jf. vedrørende den analoge situation med befordring af arbejdstagerne til arbejdsstedet, der varetages af arbejdsgiveren, den tidligere nævnte Fillibeck-dom, præmis 29 og 30).

59 Det bemærkes for det første, at Danfoss uden at blive modsagt af den danske regering har forklaret, at de omhandlede måltider, der udgør mindre end 1% af de for personalet serverede måltider, idet resten serveres mod vederlag, udelukkende serveres under møder med deltagelse af ansatte, der kommer fra flere forskellige lande, når de møder op på virksomhedens hovedsæde. Som selskabet gjorde gældende under retsmødet, består virksomhedens interesse i at servere mad og drikke for dens medarbejdere specielt under møder, der afholdes i virksomheden, deri, at den er i stand til at tilrettelægge denne bispisning rationelt og effektivt, idet den kontrollerer disse arbejdsfrokosters deltagerkreds samt deres sted og tidspunkt.

60 Det må anerkendes, at den omstændighed, at arbejdsgiveren sørger for, at de ansatte bespises, bl.a. gør det muligt for ham at begrænse grundene til, at møderne afbrydes. Eftersom

det kun er arbejdsgiveren, der kan sikre en sammenhængende og god afvikling af møderne, kan dette følgelig gøre det nødvendigt for ham at sørge for bespisning af de ansatte, der deltager i møderne.

61 For det andet bemærkes, at de omhandlede måltider, således som det blev oplyst af Danfoss under retsmødet, består af smørrebrød og kolde anretninger, som i tilfælde af særlige omstændigheder serveres i mødelokalet. Det fremgår af disse oplysninger, at de ansatte hverken har et valg med hensyn til, hvor eller hvornår måltidet indtages, lige så lidt som med hensyn til dets art, idet arbejdsgiveren selv er ansvarlig for disse valg.

62 Under sådanne særlige omstændigheder finder arbejdsgiverens servering af måltider for de ansatte ikke sted med henblik på disses private behov, og den foretages til formål, der ikke er virksomheden uvedkommende. Den personlige fordel, som de ansatte herved opnår, er blot af underordnet betydning i forhold til virksomhedens behov.

63 De særlige omstændigheder, der kendetegner virksomhedens organisation, udgør således et indicium for, at de ydelser, der består i gratis bespisning af de ansatte, leveres med henblik på formål, der ikke er virksomheden uvedkommende.

64 Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret i lyset af de fortolkningsbidrag, der er givet af Domstolen, at fastslå, om de særlige omstændigheder i de tvister, der er indbragt for retten i hovedsagen, under hensyn til de pågældende selskabers behov nødvendiggør, at arbejdsgiveren sørger for gratis bespisning af forretningsforbindelser og personale, når der afholdes møder i forbindelse med arbejdet i disse selskaber.

65 Under henvisning til det anførte skal fjerde og femte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, skal fortolkes således, at denne bestemmelse på den ene side ikke omfatter vederlagsfri servering af måltider i virksomheders kantiner for forretningsforbindelser under møder, der afholdes i disse virksomheders lokaler, når det fremgår af objektive data – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at disse måltider serveres med henblik på formål af strengt erhvervsmæssig karakter. På den anden side omfatter den nævnte bestemmelse principielt en virksomheds vederlagsfrie servering af måltider for dens personale i virksomhedens lokaler, medmindre – hvilket det ligeledes tilkommer den forelæggende ret at vurdere – virksomhedens behov, såsom behovet for at sikre, at møder i arbejdet forløber sammenhængende og godt, gør det nødvendigt, at arbejdsgiveren sørger for bespisningen.

Sagens omkostninger

66 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat efter direktivets ikrafttræden anvender en undtagelse fra retten til fradrag af indgående merværdiafgift af udgifter i forbindelse med virksomhedskantiners gratis bespisning af forretningsforbindelser og personale under møder i forbindelse med arbejdet, selv om denne undtagelse på det nævnte ikrafttrædelsestidspunkt ikke faktisk blev anvendt på de nævnte udgifter som følge af en administrativ praksis, hvorefter grundlaget for beskatningen af disse kantiners ydelser blev sat til en kostpris, der var beregnet på grundlag af fremstillingsomkostningerne, dvs. prisen**

på råvarerne samt lønomkostninger vedrørende tilberedningen og salget af disse mad- og drikkevarer samt vedrørende administrationen af kantinerne, til gengæld for retten til fuldt fradrag af den indgående merværdiafgift.

2) Artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at denne bestemmelse på den ene side ikke omfatter vederlagsfri servering af måltider i virksomheders kantiner for forretningsforbindelser under møder, der afholdes i disse virksomheders lokaler, når det fremgår af objektive data – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at disse måltider serveres med henblik på formål af strengt erhvervsmæssig karakter. På den anden side omfatter den nævnte bestemmelse principielt en virksomheds vederlagsfrie servering af måltider for dens personale i virksomhedens lokaler, medmindre – hvilket det ligeledes tilkommer den forelæggende ret at vurdere – virksomhedens behov, såsom behovet for at sikre, at møder i arbejdet forløber sammenhængende og godt, gør det nødvendigt, at arbejdsgiveren sørger for bispisningen.

Underskrifter

* Processprog: dansk.