

Asia C-371/07

Danfoss A/S

ja

AstraZeneca A/S

vastaan

Skatteministeriet

(Vestre Landsretin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 6 artiklan 2 kohta – Verovelvollisen yrityksen suorittamat maksuttomat palvelut sille kuulumattomiin tarkoituksiin – Arvonlisäveron vähennysoikeus – 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta – Jäsenvaltioiden oikeus soveltaa edelleen kansalliseen lainsäädäntöönsä kuudennen direktiivin voimaantullessa sisältyneitä vähennysoikeuden rajoituksia

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen*

(Neuvoston direktiivin 77/388 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Verolliset liiketoimet*

(Neuvoston direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohta)

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltio soveltaa tämän direktiivin voimaantulon jälkeen yritysten ruokaloiden yritysten liikekumppaneille ja henkilökunnalle kokousten yhteydessä maksutta tarjoamiin aterioihin liittyviin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta, vaikka kyseistä rajoitusta ei direktiivin voimaantulon hetkellä tosiasiallisesti sovellettu mainittuihin kustannuksiin sellaisen hallinnollisen käytännön vuoksi, jonka mukaan kyseisten ruokaloiden tarjoamien palvelujen verotus perustui niiden omakustannushintaan, joka on raaka-aineiden hinta lisättynä näiden ruokien ja juomien valmistuksesta ja myynnistä sekä ruokaloiden hallinnosta aiheutuvilla palkkakuluilla, vastineena ostojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron täydestä vähennysoikeudesta.

(ks. 44 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohtaa, jossa rinnastetaan arvonlisäverotuksen osalta vastikkeellisiin tavaraluovutuksiin tai palvelusuorituksiin eräät toimet, joista verovelvollinen ei saa mitään tosiasiallista vastiketta, on tulkittava siten, että tämä säännös ei kata vastikkeetonta ateriatarjoilua liikekumppaneille yritysten ruokaloissa näiden yritysten tiloissa pidettävien kokousten yhteydessä, silloin kun objektiivisen näytön perusteella käy ilmi – minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua

pyytäneen tuomioistuimen tehtävä –, että nämä ateriat on tarjottu pelkästään liiketoimintaan liittyvässä tarkoituksessa. Toisaalta mainittua säännöstä sovelletaan lähtökohtaisesti siihen, että yritys tarjoaa tiloissaan vastikkeettoman aterian henkilökunnalleen, elleivät – minkä arvioiminen kuuluu myös ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle – yrityksen tarpeet, kuten kokousten yhtäjaksoisuuden ja sujuvuuden takaaminen, vaadi sitä, että työnantaja huolehtii aterioiden tarjoamisesta. Tältä osin on todettava, että aterioiden tarjoaminen työntekijöille tapahtuu lähtökohtaisesti henkilökohtaista käyttöä varten ja se perustuu heidän henkilökohtaiseen valintaansa, johon työnantaja ei osallistu, sen sijaan tietyissä erityisissä olosuhteissa aterioiden tarjoaminen työntekijöille ei tapahdu näiden henkilökohtaista käyttöä varten ja se suoritetaan tarkoituksessa, joka ei ole yritykselle kuulumaton. Työntekijöiden niistä saama henkilökohtainen hyöty vaikuttaa toissijaiselta yrityksen tarpeisiin nähden.

(ks. 57, 62 ja 65 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

11 päivänä joulukuuta 2008 (*)

Kuudes arvonnisäverodirektiivi – 6 artiklan 2 kohta – Verovelvollisen yrityksen suorittamat maksuttomat palvelut sille kuulumattomiin tarkoituksiin – Arvonnisäveron vähennysoikeus – 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta – Jäsenvaltioiden oikeus soveltaa edelleen kansalliseen lainsäädäntöönsä kuudennen direktiivin voimaantullessa sisältyneitä vähennysoikeuden rajoituksia

Asiassa C-371/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Vestre Landsret (Tanska) on esittänyt 1.8.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.8.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Danfoss A/S ja

AstraZeneca A/S

vastaa

Skatteministeriet,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja J. Malenovský,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.6.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Danfoss A/S, edustajinaan advokat H. Hansen ja advokat T. Kristjánsson,
 - AstraZeneca A/S, edustajinaan advokat M. Vesthardt ja advokat M. Bruus,
 - Tanskan hallitus, asiamiehenään B. Weis Fogh, avustajanaan advokat K. Lundgaard Hansen,
 - Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou, S. Schønberg ja S. Maaløe,
- kuultuaan julkisasiamiehen 23.10.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 6 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Danfoss A/S (jäljempänä Danfoss) ja AstraZeneca A/S (jäljempänä AstraZeneca) -nimiset yhtiöt ja Skatteministeriet (Tanskan veroministeriö) ja joka koskee yritysten henkilöstöruokaloiden yritysten liikekumppaneille ja henkilökunnalle kokousten yhteydessä vastikkeetta tarjoamien aterioiden kohtelua arvonlisäverotuksessa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

- a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;
- b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.”

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys?, huvi? tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia

sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja yhteisön säännöksiä ei ole vielä tähän päivään mennessä annettu, koska neuvostossa ei ole päästy sopimukseen kustannuksista, jotka on mahdollista jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle.

6 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 26.6.1978 annetun yhdeksännen neuvoston direktiivin 78/583/ETY (EYVL L 194, s. 16) 1 artiklan nojalla eräille jäsenvaltioille, joiden joukossa on Tanskan kuningaskunta, annettiin lupa panna kuudes direktiivi täytäntöön viimeistään 1.1.1979.

Kansallinen säännöstö

7 Ensimmäisen arvonlisäverosta 31.3.1967 annetun Tanskan lain nro 102 (jäljempänä arvonlisäverolaki) mukaan palvelujen suoritukset eivät lähtökohtaisesti olleet arvonlisäverollisia liiketoimia, ellei siitä ollut erikseen lailla säädetty. Yrityksissä olevien ruokaloiden toiminnan osana suoritetuista palveluista ei tämän lain mukaan kannettu mainittua veroa, minkä seurauksena niillä ei ollut oikeutta vähentää näihin palveluihin liittyvää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

8 Arvonlisäverolain 16 §:n 3 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Ostoihin sisältyvään veroon ei voida laskea mukaan veroja niistä hankinnoista tai vastaavista toimista, jotka koskevat

a) yrityksen omistajan ja henkilöstön ruokailua

— —

e) edustamista ja lahjoja.”

9 Arvonlisäverolakia muutettiin 10.5.1978 annetulla ja 1.10.1978 voimaan tulleella lailla nro 204 siinä tarkoituksessa, että kuudes direktiivi pantaisiin täytäntöön. Tämän lain mukaan palvelujen suorituksista tuli näin lähtökohtaisesti arvonlisäverollisia liiketoimia. Yrityksen henkilöstöruokaloissa tapahtuvasta ruokien ja juomien myynnistä tuli siis veronalaista. Kuitenkaan aikaisempia arvonlisäverolain 16 §:n 3 momentissa olevia säännöksiä verovähennysoikeuden rajoittamisesta ruokailun ja edustamisen osalta ei muutettu.

10 Marraskuun 1978 aikana Momsnævnen (arvonlisäveroasioissa toimivaltainen muutoksenhakulautakunta) teki päätöksen, jonka mukaan arvonlisäveron määräytymisperusteen on yrityksen ruokaloissa myytävien ruokien ja juomien osalta oltava joka tapauksessa vähintään tuotantokustannusten mukaan laskettu omakustannushinta (jäljempänä omakustannushinta), joka on raaka-aineiden hinta lisätynä näiden ruokien ja juomien valmistuksesta ja myynnistä sekä ruokaloiden hallinnosta aiheutuvilla palkkakuluilla. Tämän hallinnollisen käytännön mukaan aterioiden tarjoamiseen liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräinen vähentäminen oli sallittua. Momsnævnen päätös sisällytettiin 31.10.1983 annettuun hallinnolliseen soveltamisohjeeseen, joka koski erityisesti ruokaloita (ns. alv-ruokat-lisäverotusohje).

11 Arvonlisäverolakia uudistettiin 18.5.1994 annetulla lailla nro 375. Aikaisemman lain 16 §:n 3 momentissa säädetty vähennysoikeuden rajoitus sisällytettiin ilman sisällöllisiä muutoksia uuden lain 42 §:n 1 momentin 1 ja 5 kohtaan.

12 Mainitulla lailla nro 375 myös sisällytettiin arvonlisäverolakiin säännökset omaan käyttöön ottamisen verottamisesta, jonka tarkoituksena on rinnastaa yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin

tapahtuva palvelujen omaan käyttöön ottaminen vastikkeellisiin liiketoimiin. Nämä arvonlisäverolain 5 §:n 2 ja 3 momentin säännökset kuuluvat seuraavasti:

"2. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava tavaroiden ja palvelujen ottaminen 42 §:n 1 ja 2 momentissa mainittuihin tarkoituksiin, jos kyseisten tavaroiden tai palvelujen osto tai valmistus on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

3. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava palvelujen ottaminen yrityksen omistajan omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin."

13 Tämän tuomion 10 kohdassa mainitun hallinnollisen käytännön vuoksi ei kuitenkaan ollut aihetta siihen, että omaan käyttöön ottamista koskevia säännöksiä sovellettaisiin yritysten ruokaloiden yrityksen liikekumppaneille ja henkilökunnalle kokousten yhteydessä vastikkeetta tarjoamiin aterioihin. Koska tällaisen tarjoamisen katsottiin tapahtuvan omakustannushintaa vastaavaa (fiktiiivistä) vastiketta vastaan, tavaroita tai palvelujen suorituksia ei voitu katsoa "otetun omaan käyttöön", koska tällaisesta ottamisesta on kyse vain silloin, kun tavaroista tai palvelujen suorituksista ei makseta vastiketta.

14 Landsskatteret (valtakunnallinen verotuomioistuin) hylkäsi kolmessa vuoden 1999 aikana antamassaan tuomiossa kyseisen hallinnollisen käytännön. Se totesi, että jottei kuudetta direktiiviä rikottaisi, arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä myynnistä maksettavan veron laskemisesta oli sovellettava myös yritysten henkilöstöruokaloihin siten, että myynnin arvonlisäveron oli perustuttava tosiasiallisesti perittyyn vastikkeeseen eikä omakustannushintaan.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Danfoss on Tanskan oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö, jonka kotipaikka on Tanskassa ja jolla on sivutoimipaikkoja useissa valtioissa. Tämä yhtiö valmistaa ja myy kylmä- ja lämpösäätelyssä käytettävää teollisuusautomaatiikkaa. Henkilökunnalle myydään ruokaa ja juomaa sen ruokaloiden, joita käytetään myös siihen, että yrityksen liikekumppaneille tarjotaan maksuttomia aterioita yrityksen tiloissa pidettävien kokousten yhteydessä, sekä siihen, että henkilökunnalle tarjotaan maksuttomia aterioita yhtiössä pidettävien kokousten yhteydessä.

16 AstraZeneca on lääkeyritys, jonka myynti- ja markkinointitoimintaan kuuluu se, että se kutsuu lääkäreitä ja muita terveydenhuollon ammattilaisia kokouksiin antaakseen heille tietoja eri sairauksista sekä tuotteidensa sijoittumisesta ja käytöstä. Kokouksen alkamisajankohdan ja pituuden, joka voi olla muutamasta tunnista kokonaisuksiin päiviin, mukaan osallistujille tarjotaan maksuttomia aterioita yrityksen ruokalassa, jota käytetään lisäksi ruoan ja juomien myymiseen henkilökunnalle.

17 Pääasioiden oikeusriidat ovat saaneet alkunsa näiden kahden yhtiön nostettua Vestre Landsretissä Skatteministerietä vastaan kanteet, jotka koskevat niiden ruokaloiden yritysten liikekumppaneille ja henkilökunnalle kokousten yhteydessä vastikkeetta tarjoamien aterioiden arvonlisäverokohtelua. AstraZenecan osalta kanne koskee ajanjaksoa 1.10.1994–31.12.1999 ja Danfossin osalta ajanjaksoa 1.10.1996–30.9.2001.

18 Näiden yhtiöiden osalta vuodesta 1978 lähtien sovelletusta hallinnollisesta käytännöstä seurasi, että arvonlisävero suoritettiin mainittujen aterioiden omakustannushinnan perusteella. Kaikki ruokalaille tehdyt ostot katsottiin käytetyn veronalaisiin liiketoimiin, joten näihin ostoihin sisältyvä arvonlisävero oli kokonaan vähennettävissä ruokaloiden maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta.

19 Koska Landsskatteret hylkäsi tämän hallinnollisen käytännön vuonna 1999 ja katsoi, kuten tämän tuomion 14 kohdassa on mainittu, että arvonlisäveron määräytymisperusteen oli oltava tosiasiallisesti peritty vastike eikä omakustannushinta, yhtiöt esittivät vaatimuksen, että liikekumppaneille ja henkilökunnalle kokousten yhteydessä vastikkeetta tarjottujen aterioiden omakustannushinnan perusteella kannettu arvonlisävero, joka oli Danfossin osalta 5 920 848,19 Tanskan kruunua ja AstraZenecan osalta 825 275 Tanskan kruunua, palautetaan.

20 Skatteministeriet hylkäsi nämä palauttamista koskevat vaatimukset ja katsoi, että aterioiden tarjoaminen liikekumppaneille on ”edustamista”, johon sovelletaan arvonlisäverolain 42 §:n 1 momentin 5 kohdassa säädettyä verovähennysoikeuden rajoitusta ja että mainitun lain 42 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetty ”ruokailua” koskeva rajoitus kattaa aterian tarjoamisen henkilökunnalle yhtiössä pidettävien kokousten yhteydessä.

21 Koska Danfoss ja AstraZeneca olivat kuitenkin edellä mainitun hallinnollisen käytännön mukaisesti vähentäneet ruokaloidensa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, Skatteministeriet katsoi, että näistä aterioista oli kannettava arvonlisävero omaan käyttöön ottamisen perusteella arvonlisäverolain 5 §:n 2 momentin mukaisesti. Koska tämä vero omaan käyttöön ottamisesta on mainitun ministeriön mukaan laskettava omakustannushinnan perusteella, aivan kuten arvonlisävero oli hylätyn hallintokäytännön mukaan laskettu, se katsoi, että kyseessä olevaa arvonlisäveroa ei ole syytä palauttaa.

22 Mainitut yhtiöt ovat riitauttaneet sen, että arvonlisäveron kantamiselle niin sanotusta omaan käyttöön ottamisesta olisi oikeudellinen peruste, samoin kuin sen, että arvonlisäverolailla säädetty vähennysoikeuden rajoitus olisi lainmukainen.

23 Tässä tilanteessa Vestre Landsret on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että edellytyksenä sille, että jäsenvaltio voi evätä arvonlisäveron vähennysoikeuden sellaisten ostojen osalta, jotka käytetään liikekumppaneille ja henkilöstölle järjestettävään ruokatarjoiluun yrityksen ruokalassa kokousten yhteydessä, on se, että sisäisessä lainsäädännössä oli ennen direktiivin voimaantuloa peruste kyseisen vähennyksen epäämiselle ja että veroviranomaiset käytännössä sovelsivat kyseistä perustetta siten, että arvonlisäveron vähennysoikeus evättiin näiden ostojen osalta?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että yritysten ruokatilat eivät ennen vuonna 1978 tapahtunutta kuudennen direktiivin täytäntöönpanoa olleet arvonlisäverovelvollisia kyseisessä jäsenvaltiossa voimassa olleiden kansallisten arvonlisäverosäännösten perusteella, että vähennysoikeuden rajoittamista koskevia kansallisia säännöksiä ei muutettu kuudennen direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä ja että yksinomaan siitä, että yritysten ruokaloista tuli arvonlisäverovelvollisia kuudennen direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä, oli seurauksena se, että vähennysoikeuden rajoittamista koskevalla säännöksellä voi olla merkitystä tämäntyyppisten yritysten osalta?

3) Onko kyse vähennysoikeutta koskevan poikkeuksen ’edelleen soveltamisesta’ kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettulla tavalla, jos vuonna 1978 tapahtuneesta kuudennen direktiivin täytäntöönpanosta aina vuoteen 1999 saakka vähennysoikeus on kyseisten kustannusten osalta ollut olemassa pääasiassa kyseessä olevan hallinnollisen käytännön seurauksena?

4) Onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että

kyseinen kohta kattaa yrityksen vastikkeettoman ruokatarjoilun liikeyhteistyöpaneilleen omassa ruokalassaan yrityksessä pidettävien kokousten yhteydessä?

5) Onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että kyseinen kohta kattaa yrityksen vastikkeettoman ruokatarjoilun henkilöstölleen omassa ruokalassaan yrityksessä pidettävien kokousten yhteydessä?”

Kolmen ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

24 Kolmella ensimmäisellä kysymyksellä, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee pääasiallisesti sitä, salliiko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan sisältyvä ”standstill”-lauseke sen, että verohallinto rajoittaa verovelvollisen ostoihin sisältyvään arvonlisäveron vähennysoikeutta, eli tässä tapauksessa asettaa yrityksen henkilökunnan ruokailusta aiheutuviin kuluihin ja edustuskuluihin sisältyvän veron vähentämistä koskevan kiellon, vaikka tätä rajoitusta ei, huolimatta siitä, että siitä oli säädetty kansallisessa lainsäädännössä ennen mainitun direktiivin voimaantuloa, käytännössä sovellettu ruokaloitten suorittamiin palveluihin, mihin oli syynä ensin se, että arvonlisäverovelvollisuus ei 1.10.1978 saakka koskenut mainittuja suorituksia, ja sen jälkeen saman vuoden marraskuusta alkaen sovellettu hallinnollinen käytäntö, jonka mukaan näitä suorituksia verotettiin niiden omakustannushinnan mukaan vastineena ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täydestä vähennysoikeudesta.

25 Aluksi on huomautettava, että kuudes direktiivi tuli Tanskassa voimaan 1.1.1979 (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-7013, 5 ja 9 kohta ja asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4539, 5 ja 9 kohta; ks. myös direktiivin 78/583 1 artikla ja viimeksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 176 artiklan toinen alakohta).

26 Samoin on huomautettava, että arvonlisäverojärjestelmään liittyvän, sekä ensimmäisen että kuudennen direktiivin 2 artiklasta ilmenevän peruseräperiaatteen mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta siten, että myynnin arvonlisäverosta vähennetään aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Kaikki arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tämän takia poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa (ks. vastaavasti asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok. 2002, s. I-781, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi säännöksiä, joilla poiketaan tämän veron neutraalisuuden takaavasta arvonlisäveron vähennysoikeuden periaatteesta, on tulkittava suppeasti (em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 59 kohta).

27 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ilmaistaan nimenomaisin ja täsmällisin sanamuodoin periaate verovelvolliselle toimitetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista laskutetun arvonlisäveron vähentämisestä silloin, kun tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin (em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 43 kohta).

28 Mainittua periaatetta lieventää kuitenkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa ja erityisesti tämän kohdan toisessa alakohdassa oleva poikkeussäännös. Jäsenvaltioille on siinä myönnetty lupa pitää voimassa kuudennen direktiivin voimaantullessa olemassa olleet

vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti kun neuvosto antaa tässä artikkelissa tarkoitetut säännökset (ks. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4493, 19 kohta ja em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 44 kohta).

29 Kuitenkin, kuten tämän tuomion 5 kohdassa on esitetty, koska neuvosto ei ole hyväksynyt yhtäkään komission kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla sille esittämistä ehdotuksista, jäsenvaltiot voivat pitää voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevat olemassa olevat säännöksensä siihen asti, kunnes yhteisön lainsäätäjä luo vähennysoikeuden rajoittamista koskevan yhteisön järjestelmän ja lähentää näin asteittain jäsenvaltioiden kansallisia arvonlisäverolainsäädäntöjä. Yhteisön oikeus ei siten sisällä tällä hetkellä mitään säännöstä, jossa lueteltaisiin ne kustannukset, joihin sisältyvää arvonlisäveroa ei ole oikeutta vähentää (asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok. 2005, s. I-10683, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Niin kuin yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Metropol ja Stadler antamansa tuomion 48 kohdassa todennut, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa on tilanteen jäädyttämistä koskeva lauseke (eli standstill-lauseke), jonka mukaan vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset, joita sovellettiin ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, voidaan säilyttää.

31 Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin täsmentänyt, että tämän säännöksen tarkoituksena on sallia se, että jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kaikki kansalliset oikeussäännöt, jotka koskevat sellaista vähennysoikeuden rajoitusta, jota jäsenvaltioiden viranomaiset tosiasiallisesti sovelsivat kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä, siihen asti kun neuvosto vahvistaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevan yhteisön järjestelmän (em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 48 kohta).

32 Tässä yhteydessä on todettava, että kun jäsenvaltio muuttaa olemassa olevien vähennysoikeuden rajoitussäännösten soveltamisalaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen supistamalla niiden soveltamisalaa ja toimii siten aiempaa enemmän kuudennen direktiivin päämäärän mukaisesti, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetty poikkeus kattaa tämän sääntelyn ja tällä sääntelyllä ei rikota kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa (em. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, 22 kohta ja em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 45 kohta).

33 Sitä vastoin kansallinen sääntely ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa sallittu poikkeus eikä sopusoinnussa 17 artiklan 2 kohdan kanssa, jos sillä kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen laajennetaan olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännyttään siten kuudennen direktiivin tavoitteesta (ks. em. asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, 17 kohta ja em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 46 kohta).

34 Tämä koskee kaikkia kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen tehtyjä sellaisia muutoksia, joilla laajennetaan välittömästi ennen muutosta sovellettujen rajoitussäännösten soveltamisalaa (ks. em. asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, 18 kohta).

35 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kolmeen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava edellä esitetyn pohdinnan valossa.

36 Yhtäältä on todettava, että arvonlisäverolain 1.10.1978 tapahtuneeseen voimaantuloon saakka Tanskassa ei kannettu arvonlisäveroa ruokaloiden suorittamista palveluista. Koska verovelvollisuus mainittujen suoritusten osalta puuttui, ei ollut tarvetta soveltaa kansallisia säännöksiä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamisesta.

37 Kun palvelujen suoritukset tulivat mainitun lain muuttamisen seurauksena arvonlisäverollisiksi, arvonlisäverolaissa säädettyä vähennysoikeuden rajoitusta ei edelleenkään sovellettu yritysten ruokaloiden tarjoamiin palveluihin.

38 Heti tämän lainmuutoksen jälkeen marraskuussa 1978 Momsnævnet teki nimittäin päätöksen, jonka mukaan yhtäältä arvonlisäveron määräytymisperusteen oli yritysten ruokaloissa tapahtuvan ruokien ja juomien myynnin osalta oltava vähintään tarjottujen palvelujen omakustannushinta ja toisaalta ostoihin sisältyvä arvonlisävero oli kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen.

39 Kuten edellä esitetystä ilmenee, kuudennen direktiivin tullessa Tanskassa voimaan ei kansallisia, arvonlisäverolain 16 §:n 3 momenttiin sisältyviä säännöksiä ostoihin sisältyvään arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamisesta käytännössä sovellettu yritysten ruokaloiden tarjoamiin palveluihin.

40 Näin ollen on todettava, että kyseessä olevaa rajoitusta vähennysoikeuteen ei silloin, kun kuudes direktiivi tuli Tanskassa voimaan, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla tosiasiallisesti sovellettu yritysten ruokaloiden yrityksen henkilökunnalle ja liikekumppaneille maksutta tarjoamiin aterioihin liittyviin kustannuksiin.

41 Kuten toisaalta tämän tuomion 33 kohdassa on huomautettu, sellainen kansallinen sääntely, jolla kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen laajennetaan olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännyttään siten direktiivin tavoitteesta, ei ole sallittu.

42 Tässä tapauksessa on todettava, että koska Tanskan hallinto on vuoden 1978 marraskuusta aina vuoteen 1999 jatkuneella hallinnollisella käytännöllä myöntänyt yritysten ruokaloiden tarjoamiin ruokiin ja juomiin liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta täyden vähennysoikeuden, se ei saa enää myöhemmin rajoittaa tätä veroa koskevaa vähennysoikeutta. Tältä osin on korostettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan yhteydessä on otettava huomioon ei pelkästään säädökset sanan varsinaisessa merkityksessä vaan yhtä lailla hallinnolliset toimet ja viranomaisten käytännöt asianomaisessa jäsenvaltiossa (em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 49 kohta).

43 Näin ollen evätesään arvonlisäverolain 42 §:n 1 momentin 1 ja 5 kohdan nojalla oikeuden vähentää yritysten ruokaloiden tarjoamiin ruokiin ja juomiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron Skatteministeriet pyrkii laajentamaan tämän kuudennen direktiivin voimaan tullessa sovellettavissa olleen rajoituksen käyttöalaa kyseessä oleviin aterioihin liittyviin kustannuksiin ja ottaa käyttöön muutoksen, joka etäännyttää Tanskan lainsäädäntöä kuudennen direktiivin tavoitteesta, mitä ei voida hyväksyä tämän direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdassa säädetyn poikkeuksen nojalla.

44 Kun otetaan huomioon edellä esitetty pohdinta, kolmeen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltio soveltaa tämän direktiivin voimaantulon jälkeen yritysten ruokaloiden yritysten liikekumppaneille ja henkilökunnalle kokousten yhteydessä maksutta tarjoamiin aterioihin liittyviin kustannuksiin sisältyvään arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta, vaikka kyseistä rajoitusta ei direktiivin voimaantulon hetkellä tosiasiallisesti sovellettu mainittuihin kustannuksiin sellaisen hallinnollisen käytännön vuoksi, jonka mukaan kyseisten

ruokaloiden tarjoamien palvelujen verotus perustui niiden omakustannushintaan vastineena ostojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron täydestä vähennysoikeudesta.

Neljannen ja viidennen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

45 Neljännellä ja viidennellä kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti sitä, suorittaako arvonlisäverovelvollinen yhtiö, jonka ruokala tarjoaa maksutta aterioita yrityksen liikekumppaneille tai henkilökuntaan kuuluville yrityksen tiloissa pidettävien kokousten yhteydessä, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin veronalaisiin, vastiketta vastaan tarjottaviin palveluihin rinnastuvia yrityksen toimintaan kuulumattomia maksuttomia palveluja.

46 Ensinnäkin on huomattava, että tässä säännöksessä rinnastetaan vastikkeellisiin tavaraluovutuksiin tai palvelusuorituksiin eräät toimet, joista verovelvollinen ei saa mitään tosiasiallista vastiketta. Tällä säännöksellä pyritään turvaamaan sellaisen verovelvollisen, joka ottaa yrityksestään tavarain tai suorittaa palvelun itselleen tai henkilökunnalleen, yhdenvertainen kohtelu verrattuna kuluttajaan, joka hankkii samanlaisen tavarain tai palvelun (ks. vastaavasti asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4517, 35 kohta; asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta; yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, tuomio 17.5.2001, Kok. 2001, s. I-4049, 56 kohta ja asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005, Kok. 2005, s. I-743, 23 kohta).

47 Kuten Tanskan hallitus yhteisöjen tuomioistuimelle toimittamissaan kirjallisissa huomautuksissa esittää, tilanteessa, jossa verovelvollinen, joka on voinut vähentää arvonlisäveron yritykselleen ostamansa tavarain osalta, välttyy maksamasta kyseistä veroa ottaessaan tuon tavarain yrityksen liikeomaisuudesta omaan tai henkilökuntansa käyttöön, muuttuu tavarain loppukuluttajaksi ja häntä on kohdeltava sellaisena. Tässä tarkoituksessa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa estetään se, että verovelvollinen välttyy maksamasta arvonlisäveroa omaan käyttöön ottamisen yhteydessä ja saa siten aiheetonta etua verrattuna kuluttajaan, joka tavarain ostaessaan maksaa arvonlisäveron (ks. vastaavasti asia C-20/91, de Jong, tuomio 6.5.1992, Kok. 1992, s. I-2847, Kok. Ep. XIV s. I-223, 15 kohta; em. asia Enkler, tuomion 33 kohta; asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1831, 42 kohta; em. yhdistetyt asiat Fischer ja Brandenstein, tuomion 56 kohta ja em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 23 kohta).

48 Samoin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa estetään se, että verovelvollinen tai sen henkilökuntaan kuuluva saa verotta kyseisen verovelvollisen palvelusuorituksia, joiden osalta yksityishenkilön olisi maksettava arvonlisävero (em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 23 kohta).

49 Päätöksestä, jolla ennakkoratkaisupyyntö on esitetty, ilmenee, että marraskuusta 1978 aina vuoteen 1999 voimassa olleen hallinnollisen käytännön mukaan sen, että aterioita tarjottiin ruokaloissa vastikkeetta yrityksen liikekumppaneille ja henkilöstölle kokousten yhteydessä, katsottiin tapahtuvan tarjottujen palvelujen omakustannushintaa vastaavaa vastiketta vastaan. Niitä ei kuitenkaan voida pitää "omaan käyttöön otettuina", koska tällaisesta ottamisesta on kysymys vain silloin, kun tavaroista tai palvelujen suorituksista ei suoriteta vastiketta (ks. em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 22–24 kohta).

50 Koska Landsskatteret hylkäsi tämän käytännön vuonna 1999, vastikkeettomien aterioiden tarjoamista yrityksen ruokalassa voidaan, toisin kuin Danfoss väittää, pitää toimena, josta ei peritä todellista vastiketta ja joka voidaan siten luokitella omaan käyttöön ottamiseksi. Tästä tarjoamisesta saa kuitenkin kantaa arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla vain sillä ehdolla, että se tapahtuu ”yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen”.

51 Siten ensimmäisenä on tarkasteltava, merkitseekö yrityksen ruokaloiden suorittama vastikkeettomien aterioiden tarjoaminen liikekumppaneille kokousten yhteydessä verovelvollisen suorittamaa palvelujen tarjoamista yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen.

52 Tältä osin on huomattava, että Danfoss on yhtiö, joka valmistaa ja myy kansainvälisesti erityisesti kylmä- ja lämpösäätelyssä käytettävää teollisuusautomaatiikkaa. AstraZeneca puolestaan on lääkeyhtiö, jonka pääasiallista toimintaa on sen farmaseuttisten tuotteiden tarjoaminen Tanskan markkinoilla.

53 Päätöksestä, jolla ennakkoratkaisupyyntö on esitetty, samoin kuin pääasian osapuolten yhteisön tuomioistuimelle toimittamista huomautuksista ilmenee, että Danfossin ja AstraZenecan liikekumppaneilleen maksutta tarjoamat ateriat on tarjottu yksinomaan yrityksen tiloissa pidettävien kokousten yhteydessä. Jälkimmäinen yhtiö kutsuu lääkäreitä ja muita terveydenhuollon ammattilaisia kokouksiin antaakseen heille tietoja eri sairauksista sekä tuotteidensa sijoittumisesta ja käytöstä. Lisäksi aterioita on tarjottu osallistujille ruokalassa silloin, kun kokouksen ajankohta ja kesto, joka voi olla kokonaisten päivienkin mittainen, sitä edellyttää.

54 Nämä olosuhteet viittaavat siihen, että kyseinen aterioiden tarjoaminen tapahtuu tarkoituksessa, joka ei ole yritykselle kuulumaton.

55 On kuitenkin totta, että on vaikea tehokkaasti valvoa, onko yritysten ruokaloiden aterioiden tarjoaminen luonteeltaan liiketoimintaan liittyvää vai ei, mukaan luettuna ne tilanteet, jolloin tarjoaminen tapahtuu niiden normaalin toiminnan yhteydessä. Jos siis objektiivisen näytön perusteella käy ilmi – minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä –, että tämä aterioiden tarjoaminen on tapahtunut pelkästään liiketoimintaan liittyvään käyttöön, se ei kuulu kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

56 Toiseksi on tarkasteltava, onko sitä, että aterioita tarjotaan vastikkeetta yritysten ruokaloissa yritysten henkilökunnalle kokousten yhteydessä, pidettävä verovelvollisen suorittamana palvelujen tarjoamisena henkilökunnan yksityiseen käyttöön tai yleisemmin yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen.

57 On kiistatonta, että yleensä työntekijä voi valita ateriansa sisällön sekä ruokailunsa tarkan ajankohdan ja paikan. Työnantaja ei puutu näihin valintoihin, vaan työntekijän velvollisuutena on vain palata työpaikalleen sovittuina aikoina ja suorittaa siellä tavanomainen työnsä. Näin ollen, kuten komissio on suullisessa käsittelyssä esittänyt, aterioiden tarjoaminen työntekijöille tapahtuu lähtökohtaisesti henkilökohtaista käyttöä varten ja se perustuu heidän henkilökohtaiseen valintaansa, johon työnantaja ei osallistu. Tästä seuraa, että tavanomaisissa olosuhteissa sellaisten palvelujen suorittaminen, jotka käsittävät aterioiden tarjoamisen vastikkeetta työntekijöille, tapahtuu kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla näiden henkilökohtaista käyttöä varten.

58 Sitä vastoin erityisissä olosuhteissa yrityksen tarpeet saattavat edellyttää, että työnantaja huolehtii itse aterioiden tarjoamisesta (ks. vastaavasti siitä, että työnantaja huolehtii työntekijöiden kuljettamisesta työpaikalle, em. asia Fillibeck, tuomion 29 ja 30 kohta).

59 Ensinnäkin Danfoss tarkensi Tanskan hallituksen sen väitteitä kiistämättä, että kyseiset ateriat, jotka edustavat alle prosenttia henkilökunnalle tarjotuista aterioista – eli muut ateriat tarjotaan vastiketta vastaan – on tarjottu yksinomaan useista valtioista tulevien työntekijöiden kokouksissa, joita varten nämä saapuvat yrityksen päätoimipaikkaan. Kuten yhtiö suullisessa käsittelyssä esitti, yrityksen intressi huolehtia työntekijöidensä aterioista ja juomista yrityksessä pidettävien kokousten erityisessä yhteydessä perustuu sen mahdollisuuteen järjestää nämä ateriat rationaalisesti ja tehokkaasti ja valvoa näin, kenen kanssa, missä ja milloin nämä liikelounaat syödään.

60 On huomattava, että huolehtimalla aterioiden tarjoamisesta työntekijöille työnantaja voi erityisesti rajoittaa syitä, jotka voivat aiheuttaa kokousten keskeytymisen. Näin ollen se seikka, että vain työnantaja voi taata kokousten yhtäjaksoisuuden ja sujuvuuden, voi vaatia, että se huolehtii aterioiden tarjoamisesta niihin osallistuville työntekijöille.

61 Kuten toiseksi Danfoss suullisessa käsittelyssä täsmensi, kyseiset ateriat koostuvat voileivistä ja kylmistä annoksista, jotka tarjotaan kokoussalissa erityisissä olosuhteissa. Näistä täsmennyksistä ilmenee, että työntekijät eivät voi valita aterian paikkaa, ajankohtaa tai sisältöä vaan työnantaja yksin vastaa näistä valinnoista.

62 Näissä erityisissä olosuhteissa aterioiden tarjoaminen työntekijöille ei tapahdu näiden henkilökohtaista käyttöä varten ja se suoritetaan tarkoituksessa, joka ei ole yritykselle kuulumaton. Työntekijöiden niistä saama henkilökohtainen hyöty vaikuttaa toissijaiselta yrityksen tarpeisiin nähden.

63 Yrityksen organisaation ominaispiirteet viittaavat siten siihen, että suoritukset, jotka käsittävät aterioiden tarjoamisen vastikkeetta työntekijöille, tapahtuvat tarkoituksessa, joka ei ole yritykselle kuulumaton.

64 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen esittämien tulkintojen perusteella ratkaista, edellyttävätkö sen käsiteltävänä olevien pääasioiden erityispiirteet, kun kyseisten yritysten tarpeet otetaan huomioon, sitä, että työnantaja huolehtii aterioiden tarjoamisesta vastikkeetta yrityksen liikekumppaneille ja henkilökunnalle yrityksessä pidettävien kokousten yhteydessä.

65 Edellä esitetyn pohdinnan perusteella neljänteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että tämä säännös ei kata vastikkeetonta ateriatarjoilua liikekumppaneille yrityksen ruokalassa yrityksen tiloissa pidettävien kokousten yhteydessä silloin, kun objektiivisen näytön perusteella käy ilmi – minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä –, että nämä ateriat on tarjottu pelkästään liiketoimintaan liittyvässä tarkoituksessa. Toisaalta mainittua säännöstä sovelletaan lähtökohtaisesti siihen, että yritys tarjoaa tiloissaan vastikkeettoman aterian henkilökunnalleen, elleivät – minkä arvioiminen kuuluu myös ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle – yrityksen tarpeet, kuten kokousten yhtäjaksoisuuden ja sujuvuuden takaaminen, vaadi sitä, että työnantaja huolehtii aterioiden tarjoamisesta.

Oikeudenkäyntikulut

66 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltio soveltaa tämän direktiivin voimaantulon jälkeen yritysten ruokaloiden yritysten liikekumppaneille ja henkilökunnalle kokousten yhteydessä maksutta tarjoamiin aterioihin liittyviin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta, vaikka kyseistä rajoitusta ei direktiivin voimaantulon hetkellä tosiasiallisesti sovellettu mainittuihin kustannuksiin sellaisen hallinnollisen käytännön vuoksi, jonka mukaan kyseisten ruokaloiden tarjoamien palvelujen verotus perustui niiden omakustannushintaan, joka on raaka-aineiden hinta lisättynä näiden ruokien ja juomien valmistuksesta ja myynnistä sekä ruokaloiden hallinnosta aiheutuvilla palkkakuluilla, vastineena ostojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron täydestä vähennysoikeudesta.**
- 2) **Kuudennen direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että tämä säännös ei kata vastikkeetonta ateriatarjoilua liikekumppaneille yritysten ruokaloissa näiden yritysten tiloissa pidettävien kokousten yhteydessä, silloin kun objektiivisen näytön perusteella käy ilmi – minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä –, että nämä ateriat on tarjottu pelkästään liiketoimintaan liittyvässä tarkoituksessa. Toisaalta mainittua säännöstä sovelletaan lähtökohtaisesti siihen, että yritys tarjoaa tiloissaan vastikkeettoman aterian henkilökunnalleen, elleivät – minkä arvioiminen kuuluu myös ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle – yrityksen tarpeet, kuten kokousten yhtäjaksoisuuden ja sujuvuuden takaaminen, vaadi sitä, että työnantaja huolehtii aterioiden tarjoamisesta.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.