

Zadeva C-371/07

Danfoss A/S in AstraZeneca A/S

proti

Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vestre Landsret)

„Šesta direktiva o DDV – člen 6(2) – Storitve, ki jih davčni zavezanec opravi za druge namene kot za namene svoje dejavnosti – Pravica do odbitka DDV – člen 17(6), drugi pododstavek – Upravičenje držav članic, da ohranijo izključitve pravice do odbitka, določene v svojih nacionalnih zakonodajah, po začetku veljavnosti Šeste direktive“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davek – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17(6), drugi pododstavek)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davek – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Obdavčljive transakcije*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 6(2))

1. Člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica po začetku veljavnosti te direktive uporabi izključitev pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost za izdatke, povezane z obroki, ki jih menze podjetij brezplačno dobavijo poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru poslovnih sestankov, medtem ko ob začetku veljavnosti te direktive ta izključitev dejansko ni veljala za navedene izdatke zaradi upravne prakse, ki je storitve, ki jih zagotavljajo te menze, obdavčila glede na višino lastne cene, izražunane na podlagi proizvodnih stroškov – to je ceno surovin in stroškov plač, ki se nanašajo na pripravo in na prodajo te hrane in pijače ter tudi na upravljanje menz – v zameno za pravico do popolnega odbitka vstopnega davka na dodano vrednost.

(Glej točko 44 in točko 1 izreka.)

2. Člen 6(2) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki za namene uporabe davka na dodano vrednost vključuje določena ravnanja, za katera davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila za odplačano opravljanje storitev, je treba razlagati tako, da se ta določba po eni strani ne nanaša na brezplačno dobavo obrokov poslovnim partnerjem v menzah podjetij na sestankih, ki potekajo v prostorih teh podjetij, če iz objektivnih podatkov izhaja – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – da so bili ti obroki dobavljeni s strogo poslovnim namenom. Po drugi strani navedena določba na celoma predvideva brezplačno dobavo obrokov zaposlenim s strani podjetja v njegovih prostorih, razen če – kar mora prav tako ugotoviti predložitveno sodišče – zahteve podjetja, kot je zagotovitev nepretrganosti in dobrega poteka delovnih sestankov, ne terjajo, da delodajalec zagotovi dobavo obrokov. V zvezi s tem pa, če je dobava obrokov zaposlenim na celoma namenjena zadovoljevanju zasebnih potreb

in je odvisna od osebne izbire slednjih, v katero se delodajalec ne vmešava, v posebnih okoliščinah delodajaleva dobava obrokov zaposlenim ne pomeni zadovoljevanja zasebnih potreb zaposlenih in je opravljena z namenom, ki ni drugačen od namena dejavnosti podjetja. Osebna korist, ki jo imajo zaposleni od tega, je videti nepomembna v primerjavi s potrebami podjetja.

(Glej točke 57, 62 in 65 ter točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 11. decembra 2008(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 6(2) – Storitve, ki jih davčni zavezanec opravi za druge namene kot za namene svoje dejavnosti – Pravica do odbitka DDV – člen 17(6), drugi pododstavek – Upravičenje držav članic, da ohranijo izključitve pravice do odbitka, določene v svojih nacionalnih zakonodajah, po začetku veljavnosti Šeste direktive“

V zadevi C-371/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Vestre Landsret (Danska) z odločbo z dne 1. avgusta 2007, ki je prispela na Sodišče 3. avgusta 2007, v postopku

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

proti

Skatteministeriet,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, T. von Danwitz, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis in J. Malenovský, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. junija 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Danfoss A/S H. Hansen in T. Kristjánsson, odvetnika,
- za AstraZeneca A/S M. Vesthardt in M. Bruus, odvetnika,

- za dansko vlado B. Weis Fogh, zastopnica, skupaj s K. Lundgaardom Hansenom, odvetnik,
 - za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, S. Schønberg in S. Maaløe, zastopniki,
- po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 23. oktobra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 6(2) in 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med družbama Danfoss A/S (v nadaljevanju: Danfoss) in AstraZeneca A/S (v nadaljevanju: AstraZeneca) na eni strani ter Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davke in trošarine) na drugi strani, glede obravnave – z vidika davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) – obrokov, ki so jih menze brezplačno dobavile poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru sestankov.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 6(2), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

4 Člen 17(6) Šeste direktive določa:

„Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive“.

5 Pravila Skupnosti, predvidena v členu 17(6), prvi pododstavek, Šeste direktive, do danes še niso bila sprejeta, ker znotraj Sveta ni prišlo do soglasja o izdatkih, za katere bi se lahko upoštevala izključitev pravice do odbitka DDV.

6 Na podlagi ?lena 1 Devete direktive Sveta 78/583/EGS z dne 26. junija 1978 o usklajevanju zakonov držav ?lanic glede prometnih davkov (UL L 194, str. 16, v nadaljevanju: Deveta direktiva) se dolo?enim dr?avam ?lanicam, med katere spada tudi Kraljevina Danska, dovoli, da za?nejo izvajati ?esto direktivo najpozneje do 1. januarja 1979.

Nacionalna ureditev

7 V skladu s prvim danskim zakonom št. 102 o DDV z dne 31. marca 1967 (v nadaljevanju: zakon o DDV) opravljanje storitev na?eloma ni bilo predmet DDV, razen ?e je bilo to izrecno dolo?eno z zakonom. Storitve, ki so bile opravljene v menzah podjetij, v skladu s tem zakonom niso bile predmet DDV in ta podjetja zato niso imela pravice do odbitka DDV, ki se je nana?al na nakupe, opravljene v menzah.

8 ?len 16(3) zakona o DDV dolo?a:

„Vstopni davek ne more vklju?evati davka na nakupe in podobna ravnanja, ki se nana?ajo na:

a) hrano lastnika podjetja in zaposlenih v podjetju

[...]

e) pogostitve in darila“.

9 Zakon o DDV je bil zaradi prenosa ?este direktive spremenjen z zakonom št. 204 z dne 10. maja 1978, ki je za?el veljati 1. oktobra 1978. V skladu s tem zakonom se tudi od opravljanja storitev na?eloma pla?uje DDV. Zaradi tega je prodaja hrane in pija?e s strani menz, ki so jih upravljala podjetja, postala obdav?ljiva. Vendar so prejšnje dolo?be o izklju?itvi pravice do odbitka za izdatke za hrano in pogostitve, dolo?ene v ?lenu 16(3) Zakona o DDV, ostale nespremenjene.

10 Momsnævn (upravni odbor za prito?be, pristojen za DDV) je novembra izdal odlo?bo, v skladu s katero mora biti osnova za DDV, ki se nana?a na dobavo hrane in pija?e v menzah podjetij, v vsakem primeru vsaj enaka lastni ceni, izra?unani na podlagi proizvodnih stro?kov, to je ceni surovin in stro?kov pla?, ki se nana?ajo na pripravo in na prodajo te hrane in pija?e ter tudi na upravljanje menz (v nadaljevanju: lastna cena). Ta upravna praksa je odobrila popolni odbitek DDV, pla?anega vnaprej za dobavo obrokov. Odlo?ba Momsnævn je bila vklju?ena v okro?nico uprave z dne 31. oktobra 1983, ki se je specifi?no nana?ala na menze (okro?nica z naslovom: DDV-menze).

11 Zakon št. 375 z dne 18. maja 1994 je preoblikoval zakon o DDV. Izklju?itev pravice do odbitka, dolo?ena v ?lenu 16(3) zakona o DDV, je bila brez vsebinskih sprememb ohranjena v ?lenu 42(1), to?ki (1) in (5), zakona i? leta 1994.

12 Navedeni zakon št. 375 je v zakon o DDV uvedel tudi dolo?be o obdav?itvi uporabe, tako da se uporabo storitev za druge namene kot za namene dejavnosti podjetja šteje za dejavnost, opravljeno za pla?ilo. Te dolo?be, ki so v ?lenu 5(2) in (3) zakona o DDV, dolo?ajo:

„2. Uporabo blaga in storitev za namene, dolo?ene v ?lenu 42(1) in (2), je treba obravnavati kot dobavo za pla?ilo, ?e je pri nakupu ali proizvodnji zadevnega blaga ali storitev DDV v celoti ali deloma odbiten.

3. Uporabo storitev za zasebno rabo lastnika dejavnosti ali zaposlenih ali splo?neje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti je treba obravnavati kot dobavo za pla?ilo“.

13 Vendarle, zaradi upravne prakse, navedene v točki 10 te sodbe, ni šlo za vprašanje uporabe pravil o uporabi obrokov, ki so jih menze brezplačno dobavile poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru sestankov. Ker za tako dobavo velja, da je bila opravljena za (fiktivno) plačilo, ki ustreza lastni ceni, se blago in storitve ne bi mogle šteti kot „uporabljene“, saj je uporaba možna le v primeru neplačila dobrin ali opravljanja storitev.

14 Landsskatteret (davčno sodišče) je v treh sklepih, sprejetih leta 1999, razveljavilo upravno prakso. Odločilo je, da je treba splošna pravila zakona o DDV glede izračuna davka od prodaje, tudi če obstaja možnost kršitve Šeste direktive, uporabiti tudi za menze, ki jih upravljajo podjetja, tako da bi se DDV od prodaje moral obračunati glede na dejansko prejeto plačilo in ne glede na lastno ceno.

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Družba Danfoss je delniška družba danskega prava, katere sedež je na Danskem in ima podružnice v številnih državah. Ta družba proizvaja in trži sisteme za industrijsko avtomatizacijo, ki se uporabljajo za toplotno in hladilno regulacijo. Njenemu osebju se hrana in pijača prodajata v njenih menzah, ki se uporabljajo tudi za brezplačno dobavo obrokov poslovnim partnerjem v okviru sestankov, ki potekajo v stavbah podjetja, in osebju v okviru poslovnih sestankov v tej družbi.

16 Družba AstraZeneca je farmacevtsko podjetje, ki v okviru svojih dejavnosti prodaje in trženja vabi zdravnike in druge zdravstvene strokovnjake na informativne sestanke o boleznih ter o pozicioniranju in uporabi svojih zdravil. Glede na uro začetka in trajanja sestankov, ki lahko trajajo od nekaj ur do več dni, se udeležencem brezplačno dobavijo obroki v menzi podjetja, ki se sicer uporablja za prodajo hrane in pijače zaposlenim.

17 Zadevi v glavni stvari izhajata iz tožb, ki sta jih ti družbi vložili pri Vestre Landsret proti Skatteministeriet glede obravnave – v zvezi z DDV – obrokov, ki so jih njune menze brezplačno dobavile poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru delovnih sestankov. Tožba družbe AstraZeneca se nanaša na obdobje med 1. oktobrom 1994 in 31. decembrom 1999, tožba družbe Danfoss pa na obdobje med 1. oktobrom 1996 in 30. septembrom 2001.

18 Na ti podjetji je upravna praksa, ki je veljala od 1978, vplivala tako, da je bil DDV obračunan glede na lastno ceno dobave navedenih obrokov. Za vse nakupe, ki so bili opravljeni za menze, se je štelo, da so bili uporabljeni za potrebe obdavčljivih ravnanj, tako da je bilo mogoče DDV, plačan ob teh nakupih, popolnoma odbiti od DDV, za plačilo katerega so bile zavezane menze.

19 Landskatteret je leta 1999 razveljavilo to upravno prakso in ker je glede nje presodilo, kot je bilo navedeno v točki 14 te sodbe, da bi se DDV moral obračunati glede na dejansko prejeto plačilo in ne glede na lastno ceno, sta družbi vložili zahtevo za povračilo DDV, ki je bil obračunan na podlagi lastne cene obrokov, ki so bili brezplačno dobavljeni poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru poslovnih sestankov, v znesku 5.920.848,19 DKK za družbo Danfoss in v znesku 825.275 DKK za družbo AstraZeneca.

20 Skatteministeriet je ti dve zahtevi za povračilo zavrnilo, s tem da je dobavo obrokov poslovnim partnerjem štelo kot „pogostitev“, za katero velja izključitev pravice do odbitka, ki je določena v členu 42(1)(5) zakona o DDV, dobavo obrokov zaposlenim v okviru poslovnih sestankov pa kot „hrano“, ki je zajeta z izključitvijo, določeno v členu 42(1)(1) navedenega zakona.

21 Ker pa sta družbi Danfoss in AstraZeneca v skladu z zgoraj navedeno upravno prakso odbili

celotni DDV, plačan za nakupe njunih menz, je Skatteministeriet ocenilo, da bi se v skladu s členom 5(2) zakona o DDV za te obroke moral zaračunati DDV, ker so bili uporabljeni. Ker bi se moral ta davek na uporabo v skladu z navedbami tega ministrstva izračunati na podlagi lastne cene, tako kot DDV v okviru razveljavljene upravne prakse, je ocenilo, da mu ni treba povrniti zadevnih zneskov DDV.

22 Navedeni družbi sta pretekali obstoj pravne podlage za uporabo DDV za tako imenovano uporabo in zakonitost omejitve pravice do odbitka, določene z zakonom o DDV.

23 V teh okoliščinah je Vestre Landsret prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo naslednja vprašanja:

„1) Ali je treba člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da je pravica države članice zavrniti pravico do odbitka [DDV] za nabavo v zvezi dobavo obrokov poslovnim partnerjem in zaposlenim v menzi podjetja na sestankih pogojena s tem, da je v nacionalni zakonodaji, preden je začela veljati Direktiva, obstajala pravna podlaga za to zavrnitev in da so to pravno podlago davčni organi v praksi uporabljali, da bi zavrnili pravico do odbitka [DDV] za to nabavo?

2) Ali dejstvo, da a) menze, ki so jih upravljala podjetja, v skladu z nacionalno zakonodajo na področju [DDV], ki velja v zadevni državi članici, pred prenosom Šeste direktive leta 1978 niso bile predmet [DDV], b) nacionalni predpisi o omejitvi pravice do odbitka s prenosom Šeste direktive niso bili spremenjeni, in c) da je bilo mogoče pravila o omejitvi odbitka za ta podjetja upoštevati izključno zaradi okoliščin, da so menze, ki so jih upravljala podjetja, postale predmet [DDV] med prenosom Šeste direktive, vpliva na odgovor na prvo vprašanje?

3) Ali je izključitev od pravice do odbitka „ohranila“ pomen v smislu člena 17(6), Šeste direktive, če je pravica do odbitka za sporne stroške od prenosa Šeste direktive leta 1978 in do 1999 obstajala zaradi upravne prakse, kot je ta v zadevi v glavni stvari?

4) Ali je treba člen 6(2)(a) in (b) Šeste direktive razlagati tako, da se ta določba nanaša na brezplačno dobavo obrokov podjetja poslovnim partnerjem podjetja v menzi podjetja na sestankih, ki potekajo v podjetju?

5) Ali je treba člen 6(2)(a) in (b) Šeste direktive razlagati tako, da se ta določba nanaša na brezplačno dobavo obrokov podjetja zaposlenim v podjetju v menzi podjetja na sestankih, ki potekajo v podjetju?“

Prva tri vprašanja

24 Predložitveno sodišče s svojimi prvimi tremi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali klavzula „standstill“ iz člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, davčnemu organu dovoljuje, da davčnemu zavezancu odreje izključitev pravice do odbitka vstopnega DDV – v tem primeru prepoved odbitja vstopnega davka za izdatke za hrano zaposlenih v podjetju in stroške pogostitve – medtem ko te izključitve, čeprav je bila določena v nacionalnem pravu pred začetkom veljavnosti navedene direktive, dejansko ni bilo mogoče uporabljati za storitve, ki so jih zagotavljale te menze, ker se od teh storitev do 1. oktobra 1978 ni obračunaval DDV in ker so bile te storitve v skladu z upravno prakso od novembra istega leta obdavčene glede na višino njihove lastne cene v zameno za pravico do popolnega odbitka vstopnega DDV.

25 Najprej je treba spomniti, da je Šesta direktiva na Danskem začela veljati 1. januarja 1979 (glej v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točki 5 in 9, in z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija

proti Franciji, C-40/00, Recueil, str. I?4539, to?ki 5 in 9; glej tudi ?len 1 Direktive 78/583 in ?len 176, drugi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1)).

26 Prav tako je treba spomniti, da se v skladu s temeljnim na?elom, ki je nelo?ljivo povezano s skupnim sistemom DDV in izhaja iz ?lena 2 Šeste direktive, DDV uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije, obra?una pa se po odbitku DDV, ki neposredno bremeni vstopne transakcije. V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka, ki jo dolo?ajo ?len 17 in naslednji Šeste direktive, sestavni del mehanizma DDV in se na?eloma ne sme omejiti. Lahko se izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije. Vsaka omejitev pravice do odbitka DDV vpliva na višino dav?ne obremenitve in jo je treba v vseh državah ?lanicah uporabiti enako. Odstopanja so zato dovoljena le v primerih, ki jih izrecno dolo?a Šesta direktiva (glej v tem smislu sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C?409/99, Recueil, str. I?81, to?ka 42 in navedena sodna praksa). Poleg tega je treba dolo?be, ki dolo?ajo izjeme od na?ela pravice do odbitka DDV, ki zagotavlja nevtralnost tega davka, razlagati ozko (zgoraj navedena sodba Metropol in Stadler, to?ka 59).

27 ?len 17(2) Šeste direktive izrecno in natan?no dolo?a na?elo pravice dav?nega zavezanca do odbitka zneskov, ki so mu bili zara?unani iz naslova DDV za blago, ki mu je bilo dobavljeno, in za storitve, ki so mu bile opravljene, ?e so bili ti proizvodi in te storitve uporabljeni za potrebe njegovih obdav?ljivih transakcij (zgoraj navedena sodba Metropol in Stadler, to?ka 43).

28 Navedeno na?elo je kljub temu omiljeno z dolo?bo o odstopanju iz ?lena 17(6) Šeste direktive in še posebej z drugim pododstavkom tega odstavka. Državam ?lanicam je namre? dovoljeno, da ohranijo vse izklju?itve pravice do odbitka, dolo?ene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob za?etku veljavnosti te direktive, do takrat, ko Svet sprejme dolo?be, predvidene v tem ?lenu (glej sodbo z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-345/99, Recueil, str. I-4493, to?ka 19, in zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, to?ka 44).

29 Vendar, kot je navedeno v to?ki 5 te sodbe, ker Svet ni sprejel nobenega od predlogov, ki mu jih je predlo?ila Komisija na podlagi ?lena 17(6), prvi odstavek, Šeste direktive, lahko države ?lanice ohranijo svojo zakonodajo, ki se nanaša na izklju?itev pravice do odbitka DDV, dokler zakonodajalec Skupnosti ne sprejme skupnostne ureditve o izklju?itvah in tako postopno uresni?i uskladitev nacionalnih zakonodaj na podro?ju DDV. Pravo Skupnosti torej trenutno ne vsebuje nobene dolo?be, ki bi naštevala izdatke, ki niso upravi?eni do odbitka DDV (sodba z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C?280/04, ZOdl., str. I?10683, to?ka 23 in navedena sodna praksa).

30 Kot je Sodiš?e spomnilo v že navedeni sodbi Metropol in Stadler, ?len 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive vsebuje klavzulo „standstill“, ki predvideva ohranitev nacionalnih izklju?itev pravice do odbitka DDV, ki so bile veljavne, preden je za?ela veljati Šesta direktiva.

31 Sodiš?e je glede tega poudarilo, da je cilj te dolo?be, da se dovoli državam ?lanicam, dokler Svet ne sprejme skupnostne ureditve o izklju?itvah pravice do odbitka DDV, da ohranijo vsa pravila nacionalnega prava o izklju?itvi pravice do odbitka, ki so jih njihovi javni organi dejansko uporabljali, ko je za?ela veljati Šesta direktiva (zgoraj navedena sodba Metropol in Stadler, to?ka 48).

- 32 Če država članica po začetku veljavnosti Šeste direktive spremeni svojo zakonodajo tako, da omeji obseg obstoječih izključitev in se s tem približa cilju Šeste direktive, je v tem kontekstu treba šteti, da je taka zakonodaja zajeta z izjemo, določeno v členu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive in ne krši njenega člena 17(2) (zgoraj navedeni sodbi z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-345/99, točka 22, in Metropol in Stadler, točka 45).
- 33 Vendar pa nacionalna zakonodaja ne ustvarja izjeme, dovoljene s členom 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive in krši člen 17(2) slednje, če po začetku veljavnosti Šeste direktive ukinuje tako, da povečuje podrobnosti obstoječih izključitev in se oddaljuje od cilja navedene direktive (zgoraj navedena sodba z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-40/00, točka 17, in zgoraj navedena sodba Metropol in Stadler, točka 46).
- 34 Enako velja tudi za vse spremembe po začetku veljavnosti Šeste direktive, ki povečujejo obseg izjem, ki so veljale neposredno pred to spremembo (zgoraj navedena sodba z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-40/00, točka 18).
- 35 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba odgovoriti na prva tri vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče.
- 36 Po eni strani je treba ugotoviti, da na Danskem do 1. oktobra 1978, ko je začel veljati zakon o DDV, od opravljanja storitev menz ni bilo treba plačevati DDV. Ker opravljanje navedenih storitev ni bilo obdavčeno, ni bilo treba uporabiti nacionalnih pravil o izključitvi pravice do odbitka vstopnega DDV.
- 37 Ko se je po spremembi navedenega zakona od opravljanja storitev plačevalo DDV, izključitve pravice do odbitka, določene v zakonu o DDV, ni bilo več mogoče uporabiti za opravljanje storitev menz podjetij.
- 38 Takoj po tej zakonodajni spremembi je bila namreč novembra 1978 izdana odločba Momsnævnen, v skladu s katero je morala biti po eni strani davčna osnova za DDV, ki se je nanašal na prodajo hrane in pijače v menzah podjetij, vsaj enaka lastni ceni opravljenih storitev, po drugi strani pa je bilo mogoče plačani vstopni DDV v celoti odbiti.
- 39 Kot izhaja iz navedenega, v trenutku začetka veljave Šeste direktive na Danskem nacionalna pravila o izključitvi pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV, določena v členu 16(3) zakona o DDV, v praksi niso bila več veljala za storitve menz podjetij.
- 40 Torej je treba ugotoviti, da izključitev zadevne pravice do odbitka v trenutku začetka veljavnosti Šeste direktive na Danskem v smislu sodne prakse Sodišča dejansko ni veljala za izdatke za obroke, ki so jih menze podjetij brezplačno dobavljale zaposlenim in poslovnim partnerjem.
- 41 Po drugi strani, kot je bilo navedeno v točki 33 te sodbe, pa ni dopustna nacionalna zakonodaja, katere posledica je, da se po začetku veljavnosti Šeste direktive poveča obseg obstoječih izključitev, s tem da se oddaljuje od cilja te direktive.
- 42 V tem primeru je treba ugotoviti, da si je danska uprava – s tem da je s pomočjo upravne prakse, ki je veljala od novembra 1978 do 1999, uvedla pravico do popolnega odbitka plačanega vstopnega DDV, ki se nanaša na dobavo hrane in pijače s strani menz podjetij, – onemogočila, da bi pozneje omejila pravico do odbitka tega davka. V zvezi s tem je treba poudariti, da je v kontekstu člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, treba upoštevati ne samo zakonodajne akte v ožjem smislu, ampak tudi upravne ukrepe in prakso javnih organov zadevne države članice

(zgoraj navedena sodba Metropol in Stadler, točka 49).

43 Tako je Skatteministeriet želelo – s tem da je ob uporabi člena 42(1), točki (1) in (5), zakona o DDV zavrnilo pravico do odbitka vstopnega DDV, povezanega z dobavo hrane in pijače s strani menz podjetij – razširiti obseg teh izključitev, ki so, ko je za cela veljati Šesta direktiva, veljale za izdatke za zadevne obroke, s čimer je uvedlo spremembo, ki dansko zakonodajo oddaljuje od cilja Šeste direktive, čeesar ni mogoče priznati kot izjeme iz člena 17(6), drugi pododstavek, te direktive.

44 Glede na navedeno je treba na prva tri vprašanja odgovoriti, da je člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica po začetku veljavnosti te direktive uporabi izključitev pravice do odbitka vstopnega DDV za izdatke, povezane z obroki, ki jih menze podjetij brezplačno dobavijo poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru poslovnih sestankov, medtem ko ob začetku veljavnosti te direktive ta izključitev dejansko ni veljala za navedene izdatke zaradi upravne prakse, ki je storitve, ki jih zagotavljajo te menze, obdavčila glede na višino njihove lastne cene v zameno za pravico do popolnega odbitka vstopnega DDV.

Četrto in peto vprašanje

45 S četrtim in petim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali družba, davčna zavezanca za DDV, katere menza poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru delovnih sestankov, ki potekajo v podjetju, brezplačno dobavlja obroke, opravlja brezplačne storitve za druge namene kot za namene dejavnosti, primerljive z opravljanjem odplačljivih storitev, obdavčljivih v smislu člena 6(2) Šeste direktive.

46 Najprej je treba spomniti, da ta določba šteje določena ravnanja, za katera davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila, za odplačno dobavo blaga in opravljanje storitev. Cilj navedene določbe je zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki uporablja blago ali storitve za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja in končnega potrošnika, ki pridobi blago ali storitev iste vrste (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler, C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 35; z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck, C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 25; z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein, C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049, točka 56, in z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, ZOdl., str. I-743, točka 23).

47 Kot navaja danska vlada v pisnih stališjih, ki jih je predložila Sodišču, če davčni zavezanec, ki je lahko odbil DDV od nakupa blaga, namenjenega svojemu podjetju in uporablja to blago iz premoženja tega podjetja za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja, postane ta davčni zavezanec končni potrošnik in ga je treba obravnavati kot takega. Glede na to člen 6(2)(a) Šeste direktive preprečuje, da bi se tak davčni zavezanec izognil plačilu DDV ob taki uporabi in da bi se okoristil v primerjavi s končnim potrošnikom, ki kupuje blago in plača DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 6. maja 1992 v zadevi de Jong, C-20/91, Recueil, str. I-2847, točka 15; zgoraj navedeno sodbo Enkler, točka 33; sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831, točka 42; ter zgoraj navedeni sodbi Fischer in Brandenstein, točka 56, in Hotel Scandic Gåsabäck, točka 23).

48 Enako člen 6(2)(b) Šeste direktive preprečuje davčnemu zavezancu ali članom njegovega osebja, da bi pridobili storitve davčnega zavezanca brez davka, za katere bi fizična oseba morala plačati DDV (zgoraj navedena sodba Hotel Scandic Gåsabäck, točka 23).

49 Iz predložitvene odločbe izhaja, da se je na podlagi upravne prakse, ki je veljala od novembra 1978 do 1999, brezplačna dobava obrokov v menzi poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru poslovnih sestankov štela za opravljeno za plačilo, ki je ustrezalo lastni ceni

opravljenih storitev. Teh storitev se zato ne sme šteti za „uporabo“, saj gre za uporabo le v primeru neplačila blaga in storitev (glej zgoraj navedeno sodbo Hotel Scandic Gåsabäck, točke od 22 do 24).

50 Ker je Landsskatteret leta 1999 tako prakso razveljavilo, se brezplačno dobavo obrokov v menzi podjetja, v nasprotju s tem, kar trdi družba Danfoss, lahko šteje za ravnanje, za katerega se ne prejme nobenega dejanskega plačila, in se jo zato lahko opredeli kot izdatek. Vendar bi bila ta dobava na podlagi člena 6(2) Šeste direktive lahko predmet DDV le, če ne bi bila „opravljena za druge namene kot za namene njegove dejavnosti“.

51 Najprej je torej treba ugotoviti, ali je dejstvo, da menze podjetij brezplačno dobavljajo obroke poslovnim partnerjem v okviru poslovnih sestankov, opravljanje storitev, ki ga je davčni zavezanec opravil za drug namen kot za namene svoje dejavnosti.

52 Glede tega je treba spomniti, da družba Danfoss na mednarodni ravni proizvaja in trži sisteme za industrijsko avtomatizacijo, ki se uporabljajo zlasti za toplotno in hladilno regulacijo. Družba AstraZeneca pa je farmacevtska družba, katere glavni cilj je distribucija njenih farmacevtskih izdelkov na danskem trgu.

53 Iz predložitvene odločbe in iz stališča, ki sta jih Sodišču predložili stranki v zadevi v glavni stvari, izhaja, da je bila brezplačna dobava obrokov s strani družb Danfoss in AstraZeneca njunim poslovnim partnerjem opravljena samo v okviru sestankov, ki so potekali v prostorih podjetja. Slednja družba namreč vabi zdravnike in druge zdravstvene strokovnjake, da bi jih v okviru tega seznanila z boleznimi ter s pozicioniranjem in z uporabo svojih zdravil. Poleg tega so zadevni obroki udeležencem dobavljeni v menzi, glede na uro, ob kateri se za ne sestanek, in čas trajanja le-tega, ki lahko traja več dni.

54 Take okoliščine kažejo na to, da je bila dobava zadevnih obrokov opravljena z namenom, ki je namen dejavnosti podjetja.

55 Vendar pa je res, da je lahko težko uinkovito nadzorovati, ali je dobava obrokov s strani menz v podjetjih opravljena za poslovni namen ali ne, tudi kadar je ta dobava opravljena v okviru običajnega delovanja teh podjetij. Torej, če iz objektivnih podatkov izhaja – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – da so bile te dobave obrokov opravljene s strogo poslovnim namenom, le-te ne spadajo na področje uporabe člena 6(2) Šeste direktive.

56 Na drugem mestu je treba ugotoviti, ali se mora brezplačna dobava obrokov zaposlenim v podjetjih v okviru poslovnih sestankov s strani menz teh podjetij šteti kot opravljanje storitev, ki ga davčni zavezanec opravi za zasebne potrebe svojih zaposlenih, ali, bolj splošno, za drug namen kot za namen svoje dejavnosti.

57 Ugotovljeno je, da zaposleni običajno sami izbirajo vrsto hrane, uro in celo kraj svojih obrokov. Delodajalec se ne vmešava v to izbiro, pri čemer je edina obveznost delavca, da se vrne na svoje delovno mesto ob dogovorjeni uri in da tam opravi svoje običajno delo. Torej, kot je navedla Komisija na obravnavi, je dobava obrokov zaposlenim na celoma namenjena zadovoljevanju zasebnih potreb in je odvisna od osebne izbire slednjih, v katero se delodajalec ne vmešava. Iz tega izhaja, da v običajnih okoliščinah opravljanje storitev, ki zajema brezplačno dobavo obrokov zaposlenim, zadovoljuje zasebne potrebe slednjih v smislu člena 6(2) Šeste direktive.

58 Vendar pa v posebnih okoliščinah poslovanje lahko zahteva, da delodajalec sam zagotovi dobavo obrokov (glej po analogiji prevoz zaposlenih na delovno mesto, ki ga zagotavlja delodajalec, zgoraj navedeno sodbo Fillibeck, točki 29 in 30).

59 Po eni strani je družba Danfoss navedla, tega pa danska vlada ni prerekala, da so zadevni obroki – ki predstavljajo manj kot 1 odstotek obrokov, postreženih zaposlenim, s tem da je preostanek dobavljen odplačno – ponujeni izključno v okviru sestankov zaposlenih, ki so prišli iz različnih držav, kadar ti (sestanki) potekajo na sedežu podjetja. Kot je ta družba navedla na obravnavi, izhaja interes podjetja, da nudi hrano in pijačo svojim zaposlenim v specifičnem okviru sestankov v podjetju, iz njegove sposobnosti, da te obroke organizira na racionalen in učinkovit način, s tem da nadzoruje s kom, kje in kdaj potekajo ta delovna kosila.

60 Treba je priznati, da delodajalcu dejstvo zagotavljanja dobave obrokov svojim zaposlenim dovoljuje med drugim omejitev razlogov za prekinitve sestankov. Tako dejstvo, da lahko samo delodajalec zagotovi nepretrganost in dober potek sestankov, le-tega lahko zavezuje, da zagotovi dobavo obrokov zaposlenim, ki sodelujejo na njih.

61 Po drugi strani, kot je družba Danfoss navedla na obravnavi, so zadevni obroki sestavljeni iz sendvičev in hladnih jedi, postreženih v sejni dvorani v posebnih okoliščinah. Iz teh navajanj izhaja, da zaposleni nimajo izbire glede kraja, ure ali vrste obrokov, saj je za to izbiro odgovoren delodajalec sam.

62 V takih posebnih okoliščinah delodajaleva dobava obrokov zaposlenim ne pomeni zadovoljevanja zasebnih potreb zaposlenih in je opravljena z namenom, ki ni drugačen od namena dejavnosti podjetja. Osebna korist, ki jo imajo zaposleni od tega, je videti nepomembna v primerjavi s potrebami podjetja.

63 Posebnosti, lastne organizaciji podjetja, torej kažejo na to, da se storitve, ki zajemajo brezplačno dobavo obrokov zaposlenim, opravijo z namenom, ki ni drug kot namen dejavnosti podjetja.

64 V pristojnost predložitvenega sodišča pa spada, da ob upoštevanju elementov za razlago, ki jih je dalo Sodišče, ugotovi, ali posebnosti zadev v glavni stvari, ki so mu predložene, glede na potrebe zadevnih družb zahtevajo, da delodajalec zagotovi brezplačno dobavo obrokov poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru poslovnih sestankov v teh družbah.

65 Glede na navedeno je treba na četrto in peto vprašanje odgovoriti, da je člen 6(2) Šeste direktive treba razlagati tako, da se ne nanaša na brezplačno dobavo obrokov poslovnim partnerjem v menzah podjetij na sestankih, ki potekajo v prostorih teh podjetij, če iz objektivnih podatkov izhaja – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – da so bili ti obroki dobavljeni s strogo poslovnim namenom. Navedena določba tudi natančno predvideva brezplačno dobavo obrokov zaposlenim s strani podjetja, v njegovih prostorih, razen če – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – zahteve podjetja, kot je zagotovitev nepretrganosti in dobrega poteka delovnih sestankov, ne terjajo, da delodajalec zagotovi dobavo obrokov.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1) Člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica po začetku veljavnosti te direktive uporabi izključitev pravice do odbitka vstopnega DDV za izdatke, povezane z obroki, ki jih menze podjetij brezplačno dobavijo poslovnim partnerjem in zaposlenim v okviru poslovnih sestankov, medtem ko ob začetku veljavnosti te direktive ta izključitev dejansko ni veljala za navedene izdatke zaradi upravne prakse, ki je storitve, ki jih zagotavljajo te menze, obdavčila glede na višino lastne cene, izražene na podlagi proizvodnih stroškov – to je ceni surovin in stroškov plač, ki se nanašajo na pripravo in na prodajo te hrane in pijače ter tudi na upravljanje menz – v zameno za pravico do popolnega odbitka vstopnega davka na dodano vrednost.

2) Člen 6(2) Šeste direktive je treba razlagati tako, da se ne nanaša na brezplačno dobavo obrokov poslovnim partnerjem v menzah podjetij na sestankih, ki potekajo v prostorih teh podjetij, če iz objektivnih podatkov izhaja – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – da so bili ti obroki dobavljeni s strogo poslovnim namenom. Navedena določba tudi napoloma predvideva brezplačno dobavo obrokov zaposlenim s strani podjetja v njegovih prostorih, razen če – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – zahteve podjetja, kot je zagotovitev nepretrganosti in dobrega poteka delovnih sestankov, ne terjajo, da delodajalec zagotovi dobavo obrokov.

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.