

Mål C-371/07

Danfoss A/S

och

AstraZeneca A/S

mot

Skatteministeriet

(begäran om förhandsavgörande från Vestre Landsret)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 6.2 – Fråga huruvida den skattskyldige tillhandahåller vederlagsfria tjänster för rörelsefrämmande ändamål – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Artikel 17.6 andra stycket – Möjlighet för medlemsstaterna att bibehålla sin lagstiftning om undantag från avdragsrätten i sin nationella lagstiftning när sjätte direktivet träder i kraft”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.6 andra stycket)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Skattepliktiga transaktioner*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 6.2)

1. Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas så, att denna bestämmelse utgör hinder mot att en medlemsstat, efter att detta direktiv har trätt i kraft, tillämpar en regel som innebär att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte föreligger för utgifter som avser företags personalmatsalars servering av fria måltider till affärskontakter och personal i samband med sammanträden, trots att denna regel, när direktivet trädde i kraft, i praktiken inte var tillämplig på dessa utgifter, på grund av en förvaltningspraxis som innebar att dessa personalmatsalars servering beskattades med självkostnadspriset – som beräknats med utgångspunkt från tillverkningskostnaderna i form av råvarornas pris samt lönekostnader för beredning, försäljning och administration – som underlag, i utbyte mot att avdrag medgavs för hela den inbetalade ingående mervärdesskatten.

(se punkt 44 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 6.2 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – i vilken bestämmelse vissa transaktioner, där den skattskyldige inte erhåller något faktiskt vederlag, likställs med leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster, vad avser uppbörd av mervärdesskatt – ska tolkas så, att denna bestämmelse inte omfattar företags personalmatsalars servering av måltider till företagets affärskontakter i samband med sammanträden i företagets lokaler, om det framgår av objektiva fakta – som det ankommer på den

nationella domstolen att kontrollera – att denna måltidsservering utgör utgifter som strikt är rörelseutgifter. Denna bestämmelse omfattar vidare i princip ett företags servering av fria måltider till sin personal i företagets lokaler, om inte – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma – företagets behov, exempelvis av att se till att sammanträden kan äga rum ostört och effektivt, tvingar arbetsgivaren att servera måltider till de anställda som deltar i dessa sammanträden. Servering av måltider till anställda syftar i princip till att uppfylla personalens privata behov, varvid det sätt som personalen väljer att uppfylla dessa behov är ett personligt val som arbetsgivaren inte lägger sig i. Under vissa särskilda omständigheter syftar emellertid inte arbetsgivarens servering av måltider till de anställda till att tillfredsställa dessas privata behov och den sker då inte till ett rörelsefrämmande ändamål. Den personliga fördel som de anställda drar av måltiderna framstår i detta fall endast som en bieffekt av att företaget uppfyller sina behov.

(se punkterna 57, 62 och 65 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 11 december 2008 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 6.2 – Fråga huruvida den skattskyldige tillhandahåller vederlagsfria tjänster för rörelsefrämmande ändamål – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Artikel 17.6 andra stycket – Möjlighet för medlemsstaterna att bibehålla sin lagstiftning om undantag från avdragsrätten i sin nationella lagstiftning när sjätte direktivet träder i kraft”

I mål C-371/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Vestre Landsret (Danmark) genom beslut av den 1 augusti 2007, som inkom till domstolen den 3 augusti 2007, i målet

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis och J. Malenovský,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 juni 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Danfoss A/S, genom H. Hansen och T. Kristjánsson, advokater,
- AstraZeneca A/S, genom M. Vesthardt och M. Bruus, advokater,
- Danmarks regering, genom B. Weis Fogh, i egenskap av ombud, biträdd av K. Lundgaard Hansen, advokat,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, S. Schønberg och S. Maaløe, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 23 oktober 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 6.2 och 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolagen Danfoss A/S (nedan kallat Danfoss) och AstraZeneca A/S (nedan kallat AstraZeneca), å ena sidan, och Skatteministeriet, å andra sidan, angående hur servering av fria måltider till affärskontakter och personal i samband med sammanträden ska behandlas i mervärdesskattehänseende.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Artikel 6.2 första stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Följande ska behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.”

4 I artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft ska rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte ska berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."

5 De gemenskapsbestämmelser som avses i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har fram till i dag fortfarande inte antagits, eftersom man inom rådet inte har nått en överenskommelse om de utgifter beträffande vilka rätten att dra av mervärdesskatt ska kunna undantas.

6 Enligt artikel 1 i rådets nionde direktiv 78/583/EEG av den 26 juni 1978 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter (EGT L 194, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 71) (nedan kallat nionde direktivet) gavs vissa medlemsstater, däribland Konungariket Danmark, rätt att genomföra sjätte direktivet senast den 1 januari 1979.

Nationell lagstiftning

7 Enligt den första danska mervärdesskattelagen (lag nr 102 av den 31 mars 1967, nedan kallad mervärdesskattelagen) var tillhandahållanden av tjänster i princip inte mervärdesskattepliktiga, om detta inte uttryckligen föreskrevs i lagen. Tjänster som tillhandahålls av personalmatsalar omfattades inte av mervärdesskatteplikten enligt denna lag, och företagen hade således inte avdragsrätt för inköp till desamma.

8 I 16 § punkt 3 i mervärdesskattelagen föreskrevs följande:

"I ingående mervärdesskatt ingår inte inköp med mera som rör:

a) Kost till företagets innehavare och personal.

...

e) Representation och gåvor."

9 Lag nr 204 av den 10 maj 1978, som trädde i kraft den 1 oktober 1978, medförde ändringar i mervärdesskattelagen i syfte att införliva sjätte direktivet. Enligt denna lag skulle tillhandahållanden av tjänster i princip vara mervärdesskattepliktiga. Således blev företags personalmatsalars försäljning av mat och dryck skattepliktig. De dittills gällande bestämmelserna om att avdrag inte är möjligt för utgifter för kost och representation i 16 § punkt 3 i mervärdesskattelagen ändrades emellertid inte.

10 I november 1978 beslutade Momsnævnet (nedan kallad mervärdesskattenämnden) att mervärdesskatteunderlaget vid försäljning av mat och dryck från ett företags personalmatsal minst skulle uppgå till ett självkostnadspris som beräknats med utgångspunkt från tillverkningskostnaderna, i form av råvarornas pris samt lönekostnader för beredning, försäljning och administration (nedan kallat självkostnadspriset). Enligt denna praxis medgavs full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vad avser servering av måltider. Mervärdesskattenämndens beslut intogs senare i de administrativa riktlinjerna av den 31 oktober 1983, som särskilt rörde personalmatsalar.

11 Mervärdesskattelagen reviderades genom lag nr 375 av den 18 maj 1994. Den dittills gällande avdragsbegränsningen i 16 § punkt 3 i mervärdesskattelagen bibehölls, utan större

ändringar, i 42 § punkterna 1.1 och 1.5 i samma lag.

12 Genom nämnda lag nr 375 infördes även bestämmelser i mervärdesskattelagen om uttagsbeskattning, med syftet att uttag av tjänster för rörelsefrämmande ändamål skulle jämföras med leverans mot vederlag. Dessa bestämmelser i 5 § punkterna 2 och 3 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”2. Med leverans mot vederlag jämföras uttag av varor och tjänster när de används för syften som anges i 42 § punkterna 1 och 2, om full eller delvis avdragsrätt för mervärdesskatt gäller vid inköp eller framställning av de aktuella varorna och tjänsterna.

3. Med leverans mot vederlag jämföras uttag av tjänster för privat bruk till företagets innehavare eller till dennes personal eller i övrigt till rörelsefrämmande ändamål.”

13 På grund av den förvaltningspraxis som omnämnts i punkt 10 ovan var det emellertid inte aktuellt att tillämpa reglerna om uttag på personalmatsalars servering av fria måltider till affärskontakter och personal i personalmatsalarna i samband med sammanträden. Sådan servering ansågs nämligen ha skett mot ett (fiktivt) vederlag motsvarande det beräknade självkostnadspriset, varför varorna eller tjänsterna inte kunde anses ha ”uttagits”, då uttag endast anses föreligga om det inte utges vederlag för varan eller tjänsten.

14 I tre beslut som meddelades år 1999 underkände Landsskatterätten denna förvaltningspraxis. Denna förklarade att de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen avseende beräkning av skatten på personalmatsalars försäljning, för att det sjätte direktivet inte skulle åsidosättas, även ska tillämpas på företagsdrivna personalmatsalar, så att mervärdesskatt tas ut på det faktiskt mottagna vederlaget och inte på självkostnadspriset.

Twisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Danfoss är ett danskt aktiebolag med säte i Danmark. Det har driftsställen i flera medlemsstater. Detta bolag tillverkar och försäljer automatiseringssystem för industrin, särskilt för kyl- och värmereglering. Mat och dryck säljs till personalen i bolagets personalmatsalar. I dessa serveras även fria måltider till affärskontakter i samband med sammanträden som hålls i företagets lokaler och till personalen vid personalmöten.

16 AstraZeneca är ett läkemedelsbolag. Bland bolagets försäljnings- och marknadsföringsaktiviteter ingår bland annat att bolaget inbjuder läkare och annan vårdpersonal till möten för att informera deltagarna om olika sjukdomar och om vilka läkemedel bolaget saluför och hur de ska användas. Arrangemangen kan vara från ett par timmar till en hel dag. Beroende på när mötet börjar och hur länge det pågår serveras deltagarna fri mat och dryck i företagets personalmatsal, som dessutom används för att sälja mat och dryck till personalen.

17 Målen vid den nationella domstolen har sitt ursprung i att de två bolagen väckte talan vid Vestre Landsret mot Skatteministeriet, vad avser hur denna myndighet, från mervärdesskattesynpunkt, har sett på tillhandahållande av fria måltider till affärskontakter i bolagens personalmatsalar i samband med sammanträden och till personalen vid personalmöten. Talan rör, vad avser AstraZeneca, tiden från den 1 oktober 1994 till den 31 december 1999 och, vad avser Danfoss, tiden från den 1 oktober 1996 till den 30 september 2001.

18 Vad avser dessa bolag ledde den förvaltningspraxis som tillämpades sedan år 1978 till att mervärdesskatt togs ut på självkostnadspriset för dessa måltider. Samtliga inköp till personalmatsalarna ansågs ha använts för personalmatsalarnas mervärdesskattepliktiga transaktioner, varför full avdragsrätt härför medgavs vid redovisning av personalmatsalarnas

mervärdesskatteansvar.

19 År 1999 underkändes denna förvaltningspraxis i Landsskatterätten. Landsskatterätten ansåg, såsom redovisats i punkt 14 ovan, att mervärdesskatt skulle utgå för faktiskt erhållet vederlag och inte för ett beräknat självkostnadspris. Bolagen begärde därför återbetalning av mervärdesskatt som beräknats på självkostnadspriset för de fria måltider som serverats affärskontakter i samband med sammanträden och personalen vid personalmöten. Beloppet uppgick till 5 920 848,19 DKK för Danfoss och till 825 275 DKK för AstraZeneca.

20 Skatteministeriet avslog dessa ansökningar om återbetalning, med motiveringen att servering av måltider vid affärssammanträden utgör "representation", vilken omfattas av avdragsbegränsningsregeln i 42 § punkt 1.5 i mervärdesskattelagen, och att servering av mat och dryck till personalen vid personalmöten utgör "kost", som omfattas av undantagsregeln för avdrag i 42 § punkt 1.1 i samma lag.

21 Eftersom Danfoss och AstraZeneca emellertid har gjort fullt avdrag för ingående mervärdesskatt för leveranser till personalmatsalsverksamheten enligt tidigare gällande praxis, ansåg Skatteministeriet att mervärdesskatt skulle tas ut för dessa måltider som uttag för privat bruk enligt 5 § punkt 2 i mervärdesskattelagen. Denna skatt på uttag borde enligt ministeriet beräknas på självkostnadspriset på samma sätt som mervärdesskatt beräknades enligt den ogiltigförklarade förvaltningspraxisen, varför ministeriet inte ansåg att den inbetalade mervärdesskatten i fråga skulle återbetalas.

22 Bolagen hävdade att det saknades rättslig grund för att ta ut mervärdesskatt på så kallade uttag och att mervärdesskattelagens begränsning av avdragsrätten inte är lagenlig.

23 Vestre Landsret beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en förutsättning för att en medlemsstat ska kunna vägra avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp som används till servering vid affärsmöten och personalmöten är att det före direktivets ikraftträdande enligt nationell lagstiftning gällde att avdrag inte ska medges, och att mervärdesskattemyndigheterna i praktiken tillämpade denna regel så, att avdragsrätt för mervärdesskatten för dessa inköp inte medgavs?

2) Har det för svaret på den första frågan någon betydelse att verksamheten i företagsdrivna personalmatsalar före sjätte mervärdesskattedirektivets införlivande år 1978 inte var mervärdesskattepliktig enligt gällande nationella mervärdesskatteregler i den aktuella medlemsstaten, att de nationella avdragsbegränsningsreglerna inte hade ändrats när sjätte mervärdesskattedirektivet införlivades, och att det uteslutande var till följd av att företagsdrivna personalmatsalar vid införlivandet av sjätte mervärdesskattedirektivet blev mervärdesskattepliktiga som avdragsbegränsningsregeln blev relevant för denna typ av företag?

3) Har ett undantag från avdragsrätten 'upprätthållits', i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet, om det från sjätte mervärdesskattedirektivets införlivande år 1978 fram till år 1999, till följd av en förvaltningspraxis av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, har medgivits avdragsrätt för de aktuella utgifterna?

4) Ska artikel 6.2 a och b i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att bestämmelsen omfattar företagens vederlagsfria servering till affärskontakter i egen personalmatsal i samband med möten på företaget?

5) Ska artikel 6.2 a och b i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att bestämmelsen omfattar företagens vederlagsfria servering till egen personal i egen personalmatsal i samband med möten på företaget?”

Den första, den andra och den tredje tolkningsfrågan

24 Den nationella domstolen har ställt sina tre första frågor, som bör prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida ”standstill”-klausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet ger en skattemyndighet rätt att vägra en skattskyldig avdrag för ingående mervärdesskatt, i detta fall på grund av ett förbud mot att dra av ingående mervärdesskatt på inköp av mat till företagets personal och för representation, trots att detta undantag, även om det föreskrevs i nationell rätt innan nämnda direktiv trädde i kraft, i praktiken inte var tillämpligt på personalmatsalarnas tjänster, på grund av att dessa tjänster fram till den 1 oktober 1978 inte var skattepliktiga för mervärdesskatt och därefter, från och med november samma år, omfattades av en förvaltningspraxis enligt vilken mervärdesskatt skulle tas ut på självkostnadspriset för dessa tjänster i utbyte mot att avdrag medgavs för hela den inbetalade ingående mervärdesskatten.

25 Domstolen vill inledningsvis erinra om att det sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft den 1 januari 1979 i Danmark (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkterna 5 och 9, samt dom av den 14 juni 2001 i mål C-40/00, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4539, punkterna 5 och 9, artikel 1 i direktiv 78/583 och, slutligen, artikel 176 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1)).

26 Domstolen erinrar även om att mervärdesskatt, enligt den grundläggande principen i mervärdesskattesystemet som bland annat framgår av artikel 2 i sjätte direktivet, ska utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, och avdrag ska medges för ingående mervärdesskatt som direkt kan hänföras till dessa transaktioner. Enligt fast rättspraxis utgör den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och den kan därför i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Varje begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Följaktligen är undantag endast tillåtna när detta uttryckligen anges i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-781, punkt 42 och där angiven rättspraxis). Bestämmelser om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, vars syfte är att säkerställa denna skatts neutralitet, ska dessutom tolkas restriktivt (domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 59).

27 Av artikel 17.2 i sjätte direktivet framgår uttryckligen och i precisa ordalag principen om att det föreligger rätt till avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats för tillhandahållande av varor och tjänster i den mån som dessa varor eller tjänster används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner (domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 43).

28 Nämnda princip mildras dock av den undantagsbestämmelse som finns i artikel 17.6 i sjätte direktivet, särskilt andra stycket i densamma. Medlemsstaterna har nämligen befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning, i fråga om sådana undantag från avdragsrätten som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel (se dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4493, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 44).

29 Eftersom rådet, såsom anmärkts i punkt 5 ovan, inte har antagit något av de förslag som kommissionen har lagt fram med stöd av artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet, har medlemsstaterna rätt att behålla undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt i den nationella lagstiftningen fram till dess att gemenskapslagstiftaren inför gemenskapsregler i fråga om sådana undantag och på så sätt successivt åstadkommer en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatt. Gemenskapsrätten innehåller således för närvarande ingen bestämmelse med uppräknning av kostnader som är undantagna från nämnda avdragsrätt (dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

30 Artikel 17.6 i sjätte direktivet innehåller, såsom domstolen har anmärkt i punkt 48 i domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, en "standstill-klausul", enligt vilken nationella undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft får behållas.

31 Domstolen har härvid preciserat att syftet med denna bestämmelse är att medlemsstaterna, i avvaktan på att rådet antar ett gemenskapssystem för undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, skall få behålla alla de undantagsregler som föreskrivs i deras nationella lagstiftning och som faktiskt tillämpades av de nationella myndigheterna när detta direktiv trädde i kraft (domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 48).

32 Det ska i detta sammanhang anmärkas att om en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag, och därigenom närmar sig de mål som uppställts i sjätte direktivet, så ska det anses att denna lagstiftning omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet och att den inte strider mot artikel 17.2 (dom av den 14 juni 2001 i det ovannämnda målet C-345/99, kommissionen mot Frankrike, punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 45).

33 En nationell lagstiftning utgör däremot inte en tillåten avvikelse, i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, och den strider mot artikel 17.2 i detta direktiv, om den får till följd att de befintliga undantagen utökas efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, eftersom lagstiftningen därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i nämnda direktiv (dom av den 14 juni 2001 i det ovannämnda målet C-40/00, kommissionen mot Frankrike, punkt 17, och domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 46).

34 Samma sak gäller varje ändring som sker efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft och som medför att de undantag som var tillämpliga omedelbart före den nämnda ändringen utökas (dom av den 14 juni 2001 i det ovannämnda målet C-40/00, kommissionen mot Frankrike, punkt 18).

35 Den nationella domstolens tre första frågor ska besvaras med beaktande av dessa överväganden.

36 Domstolen konstaterar för det första att i Danmark var fram till den 1 oktober 1978, då

mervärdesskattelagen trädde i kraft, personalmatsalarnas tillhandahållande av tjänster inte mervärdesskattepliktiga. Eftersom dessa tjänster inte var mervärdesskattepliktiga, tillämpades inte de nationella reglerna om att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte föreligger.

37 När tillhandahållande av tjänster belades med mervärdesskatt till följd av ändringen i nämnda lag, tillämpades inte längre mervärdesskattelagens regler om att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte föreligger, vad gäller företags personalmatsalars tillhandahållande av tjänster.

38 Just innan denna lagändring trädde i kraft i november 1978 fattade nämligen mervärdesskattenämnden sitt beslut om att underlaget för mervärdesskatt på företags personalmatsalars försäljning av mat och dryck åtminstone skulle motsvara självkostnadspriset för dessa prestationer och att ingående mervärdesskatt skulle dras av till fullo.

39 Såsom framgår av vad som ovan anförts var, vid den tidpunkt då sjätte direktivet trädde i kraft i Danmark, de nationella reglerna om att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte föreligger, i artikel 16 § punkt 3 i mervärdesskattelagen, i praktiken inte tillämpliga vad gäller tjänster som tillhandahålls av företags personalmatsalar.

40 Domstolen konstaterar därför att reglerna om att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte föreligger, när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft i Danmark, i praktiken inte var tillämpliga på utgifter som är hänförliga till företags personalmatsalars servering av fria måltider till personal och affärskontakter, i den mening som avses i domstolens rättspraxis.

41 Såsom domstolen har erinrat om i punkt 33 ovan är det inte tillåtet med en nationell lagstiftning som leder till att tillämpningsområdet för de befintliga undantagen utökas efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft och till att lagstiftningen därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv.

42 Den danska myndigheten har genom en förvaltningspraxis som tillämpats från november 1978 till år 1999 infört en rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt för utgifter som avser företags personalmatsalars servering av mat och dryck. Myndigheten har på detta sätt gjort det omöjligt för sig själv att senare begränsa rätten till avdrag för denna skatt. Domstolen vill härvid understryka att vid tillämpning av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet ska inte bara lagbestämmelser i egentlig mening beaktas, utan även administrativa rättsakter såsom den förvaltningspraxis som utvecklats av den berörda medlemsstatens offentliga myndigheter (domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 49).

43 Skatteministeriet har således, genom att med tillämpning av 42 § punkterna 1.1 och 1.5 i mervärdesskattelagen vägra avdrag för ingående mervärdesskatt på utgifter som avser företags personalmatsalars servering av mat och dryck, utvidgat undantagets tillämpningsområde, såsom detta såg ut när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft, till att även omfatta utgifter för måltiderna i fråga och infört en ändring som gör att den danska lagstiftningen avlägsnar sig från det mål som uppställts i sjätte direktivet, vilket inte är tillåtet enligt undantaget i artikel 17.6 andra stycket i samma direktiv.

44 Med hänsyn till dessa överväganden finner domstolen att de tre första frågorna ska besvaras enligt följande: Artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att denna bestämmelse utgör hinder mot att en medlemsstat, efter att detta direktiv har trätt i kraft, tillämpar en regel som innebär att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte föreligger för utgifter som avser företags personalmatsalars servering av fria måltider till affärskontakter och personal i samband med sammanträden, trots att denna regel, när direktivet trädde i kraft, i praktiken inte var tillämplig på dessa utgifter, på grund av en förvaltningspraxis som innebar att dessa personalmatsalars servering beskattades med självkostnadspriset som underlag, i utbyte

mot att avdrag medgavs för hela den inbetalade ingående mervärdesskatten.

Den fjärde och den femte tolkningsfrågan

45 Den nationella domstolen har ställt den fjärde och den femte frågan, som bör prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida ett mervärdesskatteskyldigt företag, vars personalmatsal serverar fria måltider till affärskontakter eller personalen i samband med sammanträden i företagets lokaler, gör ett uttag av tjänster för rörelsefrämmande ändamål som kan jämföras med tillhandahållande av tjänster mot vederlag, i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet.

46 Domstolen erinrar till att börja med om att i denna bestämmelse likställs vissa transaktioner, där den skattskyldige inte erhåller något faktiskt vederlag, med leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster, som sker mot vederlag. Ändamålet med denna bestämmelse är att säkerställa en jämlik behandling av, å ena sidan, den skattskyldige som tar ut en vara eller tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk och, å andra sidan, den slutkonsument som förvärvar samma slags vara eller tjänst (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 35, samt dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, REG 1997, s. I-5577, punkt 25, av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, REG 2001, s. I-4049, punkt 56, och av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, REG 2005, s. I-743, punkt 23).

47 Såsom den danska regeringen korrekt har anmärkt i sitt skriftliga yttrande till domstolen ska en skattskyldig, som har kunnat dra av mervärdesskatt på inköp av en vara till sitt företag och som gör ett uttag av denna vara från företaget för sina egna eller personalens privata bruk, anses som slutkonsument av denna vara och behandlas som sådan. Artikel 6.2 a i sjätte direktivet hindrar på detta sätt att den skattskyldige undviker att betala mervärdesskatt vid ett sådant uttag och därigenom uppnår en otillbörlig fördel i förhållande till den slutkonsument som förvärvar varan och får betala mervärdesskatt för densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, De Jong, REG 1992, s. I-2847, punkt 15, domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 33, dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I-1831, punkt 42, domen i de ovannämnda förenade målen Fischer och Brandenstein, punkt 56, och domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 23).

48 Artikel 6.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör likaså hinder för att en skattskyldig person eller dennes personal undviker beskattning av tjänster som den skattskyldige tillhandahåller, för vilka en privatperson skulle ha fått betala mervärdesskatt (domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 23)

49 Av begäran om förhandsavgörande framgår att en personalmatsals servering av fria måltider till affärskontakter och personal i samband med sammanträden enligt den förvaltningspraxis som tillämpades från november 1978 till år 1999 ansågs ha skett till självkostnadspriset för dessa tjänster. Dessa måltider kunde därför inte betraktas som "uttag", eftersom uttag förutsätter att inget vederlag utges för varorna eller tjänsterna (domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck, punkterna 22–24).

50 Eftersom Landsskatterätten underkände denna praxis år 1999, kan servering av fria måltider i ett företags personalmatsal, tvärtmot vad Danfoss har hävdat, betraktas som en transaktion för vilken inget vederlag har utgått, och den kan således betraktas som ett uttag. Mervärdesskatt ska dock enligt artikel 6.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet endast läggas på denna transaktion om den sker "för andra ändamål än för hans rörelse".

51 Domstolen har således att ta ställning till frågan huruvida ett företags personalmatsalars

servering av fria måltider till affärskontakter i samband med sammanträden utgör en transaktion för andra ändamål än för företagets rörelse.

52 Domstolen erinrar härvid om att Danfoss är ett bolag som på internationell nivå tillverkar och försäljer automatiseringssystem för industrin, särskilt för kyl- och värmereglering, medan AstraZeneca är ett läkemedelsbolag, vars främsta syfte är att distribuera de egna läkemedlen på den danska marknaden.

53 Det framgår av både begäran om förhandsavgörande och av de yttranden som parterna vid den nationella domstolen har ingett till EG-domstolen att Danfoss och AstraZenecas servering av fria måltider till sina affärskontakter endast sker i samband med sammanträden som äger rum i företagets lokaler. Det sistnämnda bolaget bjuder nämligen in läkare och annan vårdpersonal till möten för att informera deltagarna om olika sjukdomar och om vilka läkemedel bolaget saluför och hur de skall användas. Måltiderna serveras dessutom bara till mötesdeltagarna om mötet äger rum vid en sådan tidpunkt eller tar så lång tid (mötena kan ta hela dagar i anspråk) att detta är nödvändigt.

54 Sådana omständigheter tyder på att måltidsserveringen i fråga inte sker för andra ändamål än för företagets rörelse.

55 Samtidigt är det dock svårt att effektivt kontrollera huruvida företags personalmatsalars servering av måltider är rörelsefrämmande eller inte, och detta gäller även när sådan servering sker inom ramen för företagets normala verksamhet. Om det framgår av objektiva fakta – som det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera – att denna måltidsservering inte utgör utgifter som strikt är rörelseutgifter, så omfattas den inte av tillämpningsområdet för artikel 6.2 i sjätte direktivet.

56 Domstolen har för det andra att ta ställning till frågan huruvida ett företags personalmatsalars servering av fria måltider till personalen vid personalmöten ska betraktas som uttag för personalens privata bruk eller, mer allmänt, för rörelsefrämmande ändamål.

57 Det är ostridigt i målet att en anställd normalt sett själv har möjlighet att välja vad denne vill äta och när och var denne vill inta sina måltider. Arbetsgivaren brukar inte lägga sig i dessa val. Den anställda är endast skyldig att se till att vara tillbaka på arbetsplatsen vid avtalad tid för att utföra sitt vanliga arbete. Såsom kommissionen med rätta har gjort gällande vid förhandlingen syftar servering av måltider till anställda i princip till att uppfylla personalens privata behov och att det sätt som personalen väljer att uppfylla dessa behov är ett personligt val som arbetsgivaren inte lägger sig i. Normalt sett innebär således servering av fria måltider till anställda att de anställdas privata behov uppfylls, i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet.

58 Under särskilda omständigheter fordrar företagets intressen att arbetsgivaren själv ombesörjer serveringen av måltider (se analogt, vad avser transport av anställda till deras arbetsplats som ombesörjs av arbetsgivaren, domen i det ovannämnda målet Fillibeck, punkterna 29 och 30).

59 Danfoss har dels, utan att den danska regeringen har invänt däremot, preciserat att måltiderna i fråga, vilka utgör mindre än 1 procent av de måltider som serveras till personalen (i övrigt sker serveringen mot vederlag), endast serveras vid möten mellan personal från flera stater när dessa sammanträffar vid företagets huvudkontor. Bolaget har således, som det med rätta har gjort gällande vid förhandlingen, intresse av att servera sina anställda mat och dryck vid just möten inom företaget, så att måltiderna kan intas på ett rationellt och effektivt sätt, vilket kan ske genom att företaget bestämmer vilka som ska delta i dessa affärsmåltider och när de ska äga rum.

60 Det ska erkännas att arbetsgivaren genom att servera sina anställda måltider bland annat kan minska riskerna för att sammanträden avbryts. Omständigheten att det endast är arbetsgivaren som kan se till att sammanträdena kan äga rum ostört och effektivt kan göra att denne blir tvungen att servera måltider till de anställda som deltar i dessa sammanträden.

61 För det andra består måltiderna i fråga, såsom Danfoss har anmärkt vid förhandlingen, av smörgåsar och andra kalla rätter, som serveras i sammanträdesrummet. Av detta följer att de anställda inte har något val vad gäller var, när och vad de ska äta, utan det är arbetsgivaren som själv bestämmer detta.

62 Under sådana särskilda omständigheter syftar inte arbetsgivarens servering av måltider till de anställda till att tillfredsställa dessas privata behov och den sker inte till ett rörelsefrämmande ändamål. Den personliga fördel som de anställda drar av måltiderna framstår endast som en bieffekt av att företaget uppfyller sina behov.

63 Frågan huruvida servering av fria måltider till anställda ska anses vara rörelsefrämmande beror således på hur företagets behov ser ut, vad avser organiseringen av dess verksamhet.

64 Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de tolkningsdata som domstolen tillhandahåller, fastställa huruvida de specifika omständigheterna i målen vid den nationella domstolen, med hänsyn tagen till de villkor under vilka verksamheterna bedrivs, fordrar att arbetsgivaren ombesörjer fria måltider till affärskontakter och personalen i samband med sammanträden i bolagens lokaler.

65 Med hänsyn till dessa överväganden finner domstolen att den fjärde och den femte frågan ska besvaras enligt följande: Artikel 6.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att denna bestämmelse inte omfattar företags personalmatsalars servering av måltider till företagets affärskontakter i samband med sammanträden i företagets lokaler, om det framgår av objektiva fakta – som det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera – att denna måltidsservering utgör utgifter som strikt är rörelseutgifter. Denna bestämmelse omfattar vidare i princip ett företags servering av fria måltider till sin personal i företagets lokaler, om inte – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma – företagets behov, exempelvis av att se till att sammanträden kan äga rum ostört och effektivt, tvingar arbetsgivaren att servera måltider till de anställda som deltar i dessa sammanträden.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att denna bestämmelse utgör hinder mot att en medlemsstat, efter att detta direktiv har trätt i kraft, tillämpar en regel som innebär att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte föreligger för utgifter som avser företags personalmatsalars servering av fria måltider till affärskontakter och personal i samband med sammanträden, trots att denna regel, när direktivet trädde i kraft, i praktiken inte var tillämplig på dessa utgifter, på grund av en förvaltningspraxis som innebar att dessa personalmatsalars servering beskattades med självkostnadspriset – som beräknats med utgångspunkt från tillverkningskostnaderna i**

form av råvarornas pris samt lönekostnader för beredning, försäljning och administration – som underlag, i utbyte mot att avdrag medgavs för hela den inbetalade ingående mervärdesskatten.

2) Artikel 6.2 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att denna bestämmelse inte omfattar företags personalmatsalars servering av måltider till företagets affärskontakter i samband med sammanträden i företagets lokaler, om det framgår av objektiva fakta – som det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera – att denna måltidsservering utgör utgifter som strikt är rörelseutgifter. Denna bestämmelse omfattar vidare i princip ett företags servering av fria måltider till sin personal i företagets lokaler, om inte – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma – företagets behov, exempelvis av att se till att sammanträden kan äga rum ostört och effektivt, tvingar arbetsgivaren att servera måltider till de anställda som deltar i dessa sammanträden.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: danska.