

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

11 декември 2008 година \*

По дело C-371/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Vestre Landsret (Дания) с акт от 1 август 2007 г., постъпил в Съда на 3 август 2007 г., в рамките на производство по дело

**Danfoss A/S,**

**AstraZeneca A/S**

срещу

**Skatteministeriet,**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts (докладчик), председател на състав, г-н Т. von Danwitz, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н G. Arestis и г-н J. Malenovský, съдии,

\* Език на производството: датски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,  
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 25 юни 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Danfoss A/S, от адв. H. Hansen и адв. T. Kristjánsson, advokater,
- за AstraZeneca A/S, от адв. M. Vesthardt и адв. M. Bruus, advokater,
- за датското правителство, от г-жа B. Weis Fogh, в качеството на представител, подпомагана от адв. K. Lundgaard Hansen, advokat,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou и г-н S. Schönberg, както и от г-жа S. Maaløe, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 23 октомври 2008 г.,

постанови настоящото

**Решение**

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 6, параграф 2 и член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
  
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружествата Danfoss A/S (наричано по-нататък „Danfoss“) и AstraZeneca A/S (наричано по-нататък „AstraZeneca“), от една страна, и Skatteministeriet (датско министерство на данъците и акцизите), от друга страна, относно третирането с оглед на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на предоставянето на безплатна храна от столовете на предприятия на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по време на провеждане на събрания.

**Правна уредба***Общностна правна уредба*

- 3 Член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива предвижда:

„Като възмездна доставка на услуги се третират:

- а) ползването на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо

за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане;

- б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.“ [неофициален превод]

4 Съгласно член 17, параграф 6 от Шеста директива:

„В срок, не по-дълъг от 4 години от датата на влизане в сила на настоящата директива, Съветът се задължава да вземе с единодушие решение по предложение на Комисията относно разходите, за които не се допуска приспадане на данъка върху добавената стойност. Не се допуска в никакъв случай приспадане на данъка върху добавената стойност за разходи, които не са строго стопански, като например — за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели.

До влизане в сила на горните правила държавите членки могат да запазят всички изключения, предвидени в тяхното национално законодателство към датата на влизане в сила на настоящата директива.“ [неофициален превод]

5 Към настоящия момент предвидените в член 17, параграф 6, първа алинея от Шеста директива общностни правила все още не са приети поради липса на съгласие в рамките на Съвета относно разходите, по отношение на които може да се предвиди изключение от правото на приспадане на ДДС.

- 6 По силата на член 1 от Девета директива 78/583/ЕИО на Съвета от 26 юни 1978 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ L 194, стр. 16) на някои държави членки, сред които се сочи и Кралство Дания, се разрешава да прилагат Шеста директива най-късно от 1 януари 1979 г.

### *Национална правна уредба*

- 7 По силата на първия датски Закон № 102 за ДДС от 31 март 1967 г. (наричан по-нататък „Закон за ДДС“) доставките на услуги по принцип не се облагат с ДДС, освен ако това не е изрично предвидено от закона. Доставките на услуги в рамките на използването на столове в предприятията не се облагат с посочения данък по силата на този закон и следователно последните не се ползват от право на приспадане на ДДС, с който се облагат свързаните с тях покупки.
- 8 Съгласно член 16, параграф 3 от Закона за ДДС:

„Данъкът по получени доставки не обхваща данъка върху покупките и подобни сделки относно:

- а) храната за собственика и персонала на предприятието

[...]

д) представителни разходи и подаръци.“

9 Закон № 204 от 10 май 1978 г., в сила от 1 октомври 1978 г., изменя Закона за ДДС с оглед на транспонирането на Шеста директива. В съответствие с последната доставките на услуги по принцип се облагат с ДДС. Поради това продажбата на храни и на напитки от използваните от предприятията столове става облагаема. По-ранните разпоредби обаче относно изключенията от правото на приспадане на разходите за храна и на представителните разходи, съдържащи се в член 16, параграф 3 от Закона за ДДС, не са изменени.

10 През ноември 1978 г. Momsnævnet (административна апелативна комисия с правомощия в областта на ДДС) приема решение, съгласно което данъчната основа на ДДС, с който се облага предоставянето на храни и на напитки в столовете на предприятия, трябва във всеки случай да се равнява най-малко на себестойността, която се изчислява въз основа на производствените разходи, тоест цената на суровините, както и разходите за заплати във връзка с приготвянето и продажбата на тези храни и напитки, както и с управлението на столовете (наричана по-нататък „себестойността“). Тази административна практика разрешава цялостното приспадане на платения по получени доставки ДДС върху предоставянето на храна. Решението на Momsnævnet е възпроизведено в циркулярно писмо на администрацията от 31 октомври 1983 г., което се отнася конкретно до столовете (циркулярно писмо, наречено „ДДС-столове“).

11 Закон № 375 от 18 май 1994 г. извършва реформа на Закона за ДДС. Предвиденото в член 16, параграф 3 от последния закон изключение от правото на приспадане е оставено в сила без съществено изменение в член 42, параграф 1, точки 1 и 5 от същия закон.

12 Посоченият Закон № 375 въвежда в Закона за ДДС и разпоредби относно данъчното облагане на отделянето за лично ползване, според които отделянето на услуги за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се третира като възмездна сделка. Тези разпоредби, които се съдържат в член 5, параграфи 2 и 3 от Закона за ДДС, гласят следното:

„2. Като възмездна доставка се третира отделянето за лично ползване на стоки или услуги, използвани за целите, посочени в член 42, параграфи 1 и 2, при условие че съществува право на цялостно или частично приспадане на ДДС при покупката или при производството на разглежданите стоки и услуги.

3. Като възмездна доставка се третира отделянето на услуги за лични нужди на собственика на предприятието или за нуждите на неговия персонал или, по-общо, за цели, различни от икономическата дейност.“

13 При все това поради административната практика, посочена в точка 10 от настоящото решение, правилата в областта на отделянето за лично ползване не могат да се прилагат за предоставянето на безплатна храна от столовете на предприятия на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по повод на работни събрания. След като се приема, че такова предоставяне всъщност се извършва срещу насрещна (фиктивна) престация, съответстваща на

себестойността, стоките или доставките на услуги, не могат да се разглеждат като „отделени“, тъй като отделяне за лично ползване е налице само при липса на насрещна престация за стоките или доставките на услуги.

- 14 В три определения, приети през 1999 г., Landsskatteret (съд по данъчноправни спорове) отменя административната практика. Той постановява, че за да не се нарушава Шеста директива, общите правила на Закона за ДДС относно изчисляването на данъка върху продажбите трябва да се прилагат и спрямо използваните от предприятията столове, за да е възможно ДДС върху продажбите да се начислява върху действително получената насрещна престация, а не върху себестойността.

### **Споровете по главните производства и преюдициалните въпроси**

- 15 Danfoss е акционерно дружество, учредено по датското право, чието седалище е разположено в Дания и което има обекти в редица държави. Това дружество произвежда и пуска в продажба промишлени автомати, използвани за термично и хладилно регулиране. В столовете на предприятието на персонала се продават храна и напитки, като столовете се използват също за предоставяне, от една страна, на безплатна храна на лица, с които са установени делови отношения, по време на събрания, които се провеждат в помещенията на предприятието, и от друга страна, на безплатна храна на персонала по време на работни събрания, провеждани в помещенията на дружеството.
- 16 AstraZeneca е фармацевтично предприятие, което в рамките на дейността си по продажба и пускане в продажба кани лекари и други професионалисти от областта на здравеопазването на събрания, за да ги информира относно заболяванията, както и относно позиционирането и употребата на произвежданите от него лекарствени продукти. В зависимост от началния час на събранията и тяхната продължителност, която може да е от няколко часа до цели дни, на



участниците се предоставя безплатна храна в стола на предприятието, който иначе се използва за продажбата на храна и на напитки на персонала.

17 Делата по главните производства са образувани вследствие на подадените пред Vestre Landsret от тези две дружества жалби срещу Skatteministeriet относно третирането с оглед на ДДС на предоставянето от техните столове на безплатна храна на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по време на провеждане на работни събрания. Жалбите се отнасят, за AstraZeneca, за периода от 1 октомври 1994 г. до 31 декември 1999 г., и за Danfoss — за този от 1 октомври 1996 г. до 30 септември 2001 г.

18 По отношение на тези дружества приложимата от 1978 г. административна практика има за последица, че размерът на ДДС се определя въз основа на себестойността на предоставянето на посочената храна. Всички предназначени за столовете покупки се разглеждат като използвани за нуждите на облагаеми доставки, така че ДДС, с който се облагат тези покупки, подлежи на цялостно приспадане от дължимия от столовете ДДС.

19 Тъй като тази административна практика е отменена през 1999 г. от Landsskatteret и тъй като последният счита, както се посочва в точка 14 от настоящото решение, че ДДС трябва да се начислява върху действително получената насрещна престация, а не върху себестойността, дружествата подават искане за възстановяване на ДДС, който е бил установен въз основа на себестойността на предоставяната безплатна храна на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по повод на работни събрания в размер от 5 920 848,19 DKK (датски крони) в случая на Danfoss и в размер от 825 275 DKK в този на AstraZeneca.

- 20 Skatteministeriet отхвърля тези искания за възстановяване, като разглежда предоставянето на храна на лица, с които са установени делови отношения, като „представителни разходи“, обхванати от изключението от правото на приспадане, предвидено в член 42, параграф 1, точка 5 от Закона за ДДС, а предоставянето на храна на персонала по повод на работни събрания като попадащо в понятието за „храна“, обхванато от изключението, предвидено в член 42, параграф 1, точка 1 от посочения закон.
- 21 При все това, като се има предвид, че в съответствие с горепосочената административна практика Danfoss и AstraZeneca цялостно са приспадали ДДС върху покупките за техните столове, Skatteministeriet счита, че посочената храна трябва да се обложи с ДДС в качеството на отделяне за лично ползване в съответствие с член 5, параграф 2 от Закона за ДДС. Тъй като според посоченото министерство този данък върху отделянето за лично ползване трябва да се изчисли въз основа на себестойността, също както ДДС в съответствие с отменената административна практика, той счита, че разглежданите суми по ДДС не следва да се възстановят.
- 22 Посочените дружества оспорват наличието на правно основание за прилагането на ДДС за така нареченото отделяне за лично ползване, както и законосъобразността на предвиденото в Закона за ДДС ограничаване на правото на приспадане.
- 23 При тези условия Vestre Landsret решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че правото на определена държава членка да откаже приспадането на [ДДС] върху покупки, свързани с предоставянето, по повод на събрания, на храна в стола на предприятие на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала, е подчинено на условието преди влизане

в сила на Директивата в националното законодателство да е налице правно основание за отказ на разглежданото приспадане и данъчните органи да прилагат на практика това правно основание, за да откажат приспадането на [ДДС] върху тези покупки?

- 2) За да се отговори на първия въпрос, има ли значение обстоятелството, че: а) по силата на действащото в съответната държава членка национално законодателство за [ДДС] използваните от предприятията столове не се облагат с [ДДС] преди въвеждането на Шеста директива през 1978 г.; б) националните правила относно изключението от приспадането не са изменени при въвеждането на Шеста директива, и в) свързаните с изключението от приспадането правила стават релевантни за този вид предприятия единствено поради това, че с въвеждането на Шеста директива използваните от предприятията столове се облагат с [ДДС]?
- 3) Може ли да се счита, че изключение от правото на приспадане е „запазено“ по смисъла на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива, ако от въвеждането на Шеста директива през 1978 г. до 1999 г. е налице право на приспадане за въпросните разходи поради административна практика, като тази в главното производство?
- 4) Трябва ли член 6, параграф 2, букви а) и б) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба се отнася до предоставянето на безплатна храна от предприятия на лица, с които са установени делови отношения, в стола на предприятието по повод на провеждани в последното събрания?
- 5) Трябва ли член 6, параграф 2, букви а) и б) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба се отнася до предоставянето на безплатна храна от предприятия на техния персонал в стола на предприятието по повод на провеждани в последното събрания?“

## По първите три въпроса

- 24 Със своите първи три въпроса, които следва да се разгледат заедно, препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали клаузата „standstill“, която се съдържа в член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива, позволява данъчна администрация да противопостави на данъчнозадължено лице изключение от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, в случая забрана за приспадане на платения по получени доставки данък върху разходите за храна за персонала на предприятието и тези за представителни разходи, при положение че това изключение, макар да е предвидено в националното право преди влизането в сила на посочената директива, на практика не се е прилага за доставки, предоставени от столовете, поради липсата до 1 октомври 1978 г. на третиране на посочените доставки като данъчно облагаеми по ДДС, а след това поради административна практика от ноември същата година, съгласно която тези доставки се облагат въз основа на тяхната себестойност в замяна на правото на цялостно приспадане на платения по получени доставки ДДС.
- 25 От самото начало следва да се припомни, че Шеста директива влиза в сила в Дания на 1 януари 1979 г. (вж. в този смисъл Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Ampfrance и Sanofi*, C-177/99 и C-181/99, *Recueil*, стр. I-7013, точки 5 и 9, както и Решение от 14 юни 2001 г. по дело *Комисия/Франция*, C-40/00, *Recueil*, стр. I-4539, точки 5 и 9; вж. също член 1 от Директива 78/583, и на последно място, член 176, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 26 Следва също да се припомни, че според основния принцип, присъщ на системата на ДДС и произтичащ по-специално от член 2 от Шеста директива, ДДС се прилага спрямо всяка сделка на производство или дистрибуция, като се приспада ДДС, с което са обложени пряко сделките по получените доставки. Според постоянната съдебна практика предвиденото в член 17 и следващите от Шестата директива право на приспадане представлява неразделна част от механизма на облагане с ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. Това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки. Всяко ограничение на правото на приспадане на ДДС има влияние върху равнището на данъчна тежест и трябва да се прилага по сходен начин във всички държави членки. Следователно дерогациите са разрешени само в случаите, изрично предвидени в Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 8 януари 2002 г. по дело *Metropol и Stadler*, C-409/99, *Recueil*, стр. I-81, точка 42, както и цитираната съдебна практика). Освен това разпоредбите, които пред-

виждат дерогации от принципа на правото на приспадане на ДДС, който гарантира неутралитета на този данък, се тълкуват стриктно (Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 59).

27 Член 17, параграф 2 от Шеста директива изрично и ясно предвижда принципа на правото на приспадане от данъчнозадълженото лице на сумите, които са му били удържани като ДДС за стоките или услугите, които са му били предоставени, доколкото тези стоки или услуги са използвани за нуждите на неговите облагаеми сделки (Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 43).

28 При все това прилагането на посочения принцип е ограничено от разпоредбата за дерогация, съдържаща се в член 17, параграф 6 от Шеста директива, и по-специално във втора алинея от този параграф. Държавите членки всъщност са оправомощени да запазят в сила своето действащо законодателство в областта на изключението от правото на приспадане към датата на влизане в сила на Шеста директива, докато Съветът приеме предвидените в този член разпоредби (вж. Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 19, както и Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 44).

29 Както обаче се сочи в точка 5 от настоящото решение, тъй като никое от предложенията, представени от Комисията на Съвета по силата на член 17, параграф 6, първа алинея от Шеста директива, не е прието от последния, държавите членки могат да запазят в сила своето действащо законодателство в областта на изключението от правото на приспадане на ДДС, докато общностният законодател установи общностен режим на изключенията и по този начин осъществи прогресивното хармонизиране на националните законодателства в областта на ДДС. Следователно към този момент общностното право не съдържа разпоредба, която да изброява разходите, изключени от правото на приспадане на ДДС (Решение от 8 декември 2005 г. по дело Jyske Finans, C-280/04, Recueil, стр. I-10683, точка 23 и цитираната съдебна практика).

- 30 Както Съдът припомня в точка 48 от Решение по дело *Metropol и Stadler*, посочено по-горе, член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива съдържа клауза „standstill“, която предвижда запазване на националните изключения от правото на приспадане на ДДС, приложими преди влизането в сила на Шеста директива.
- 31 В това отношение Съдът е уточнил, че целта на тази разпоредба е да позволи на държавите членки, в очакване на установяването от страна на Съвета на общностен режим на изключенията от правото на приспадане на ДДС, да запазят в сила всички разпоредби от националното право, предвиждащи изключение от правото на приспадане, които реално се прилагат от техните публични органи към момента на влизане в сила на Шеста директива (Решение по дело *Metropol и Stadler*, посочено по-горе, точка 48).
- 32 В този контекст, когато след влизането в сила на Шеста директива правната уредба на държава членка изменя обхвата на действащите изключения, като го намалява, и по този начин се доближава до целта на Шеста директива, следва да се приеме, че тази правна уредба се обхваща от дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива и не нарушава член 17, параграф 2 от нея (Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-345/99, посочено по-горе, точка 22, както и Решение по дело *Metropol и Stadler*, посочено по-горе, точка 45).
- 33 Обратно, национална правна уредба не представлява позволена от член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива дерогация и нарушава член 17, параграф 2 от последната, ако има за цел след влизането в сила на Шеста директива да разшири обхвата на съществуващите изключения, отдалечавайки се по този начин от целта на посочената директива (Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-40/00, посочено по-горе, точка 17, както и Решение по дело *Metropol и Stadler*, посочено по-горе, точка 46).

- 34 Същото се отнася и до всяко изменение след влизането в сила на Шеста директива, което разширява обхвата на изключенията, приложими непосредствено преди посоченото изменение (Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, С-40/00, посочено по-горе, точка 18).
- 35 На първите три въпроса, поставени от преpraщащата юрисдикция, следва да се отговори с оглед на тези съображения.
- 36 От една страна, следва да се установи, че в Дания до 1 октомври 1978 г., датата на влизане в сила на Закона за ДДС, доставките на услуги от столовете не се облагат с ДДС. Поради тази липса на третиране на посочените доставки като данъчно облагаеми, не следва да се прилагат националните правила относно изключението от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС.
- 37 Когато доставките на услуги започват да се третират като облагаеми по ДДС вследствие на изменението на посочения закон, изключението от правото на приспадане, предвидено от Закона за ДДС, също не се прилага за доставките на услуги от столовете на предприятия.
- 38 Всъщност непосредствено след това законодателно изменение през ноември 1978 г. е прието решението на Momsnævnet, съгласно което, от една страна, данъчната основа на ДДС, с който се облага продажбата на храни и на напитки в столовете на предприятия, следва да се равнява най-малко на себестойността на доставките, и от друга страна, платеният по получени доставки ДДС подлежи на цялостно приспадане.

- 39 Както следва от гореизложеното, към момента на влизане в сила на Шеста директива в Дания, националните правила относно изключението от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, съдържащи се в член 16, параграф 3 от Закона за ДДС, на практика не се прилагат за доставките на столовете на предприятия.
- 40 Следователно се налага изводът, че към момента на влизане в сила на Шеста директива в Дания разглежданото изключение от правото на приспадане не е действително приложимо по смисъла на практиката на Съда за разходите във връзка с безплатната храна, предоставяна от столовете на предприятията на персонала и на лица, с които са установени делови отношения.
- 41 От друга страна, както се припомня в точка 33 от настоящото решение, не се допуска национална правна уредба, която има за последица разширяването на обхвата на съществуващите изключения след влизането в сила на Шеста директива и която по този начин се отдалечава от целта на тази директива.
- 42 В случая се налага изводът, че като установява чрез административна практика, която е останала в сила от ноември 1978 г. до 1999 г., право на цялостно приспадане на платения по получени доставки ДДС във връзка с предоставянето на храни и на напитки от столовете на предприятия, датската администрация губи възможността впоследствие да установи ограничение на правото на приспадане на този данък. В това отношение следва да се подчертае, че в контекста на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива трябва да се вземат предвид не само законодателните актове в тесен смисъл, но също и административните актове, както и административните практики на публичните органи на съответната държава членка (Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 49).



- 43 Следователно, като отказва съгласно член 42, параграф 1, точки 1 и 5 от Закона за ДДС правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС във връзка с предоставянето на храни и на напитки от столовете на предприятия, Skatteministeriet цели да разшири обхвата на това изключение, приложимо към момента на влизане в сила на Шеста директива спрямо разходите за разглежданата храна, и по този начин въвежда изменение, което отдалечава датското законодателство от целта на Шеста директива, което не е допустимо на основание дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея от тази директива.
- 44 Предвид гореизложените съображения на първите три въпроса следва да се отговори, че член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска след влизането в сила на тази директива държава членка да прилага изключение от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с който се облагат разходите във връзка с предоставената безплатна храна от столовете на предприятия на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по повод на работни събрания, при положение че към момента на влизането в сила това изключение не е действително приложимо за посочените разходи поради административна практика, съгласно която доставките на тези столове се облагат въз основа на себестойността им в замяна на правото на цялостно приспадане на платения по получени доставки ДДС.

### **По четвъртия и петия въпрос**

- 45 Със своите четвърти и пети въпрос, които следва да се разгледат заедно, препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали дружество, което е данъчнозадължено по ДДС и чийто стол предоставя безплатна храна на лица, с които са установени делови отношения, или на членове на персонала в рамките на работни събрания, които се провеждат в предприятието, извършва безвъзмездни доставки на услуги за цели, различни от икономическата му дейност, които се третираат като възмездни доставки на услуги, данъчно облагаеми по смисъла на член 6, параграф 2 от Шеста директива.

- 46 Следва от самото начало да се припомни, че тази разпоредба третира някои сделки, за които не е получена никаква действителна насрещна престация от данъчнозадълженото лице, като възмездна доставка на стоки и на услуги. Целта на посочената разпоредба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което отделя стоки или доставя услуги за личните си нужди или за тези на своя персонал, от една страна, и от друга страна, крайния потребител, който придобива стока или услуга от същия вид (вж. в този смисъл Решение от 26 септември 1996 г. по дело *Enkler*, C-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 35, Решение от 16 октомври 1997 г. по дело *Fillibeck*, C-258/95, Recueil, стр. I-5577, точка 25, Решение от 17 май 2001 г. по дело *Fischer и Brandenstein*, C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. I-4049, точка 56, както и Решение от 20 януари 2005 г. по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Recueil, стр. I-743, точка 23).
- 47 Както твърди датското правителство в писменото си становище пред Съда, в хипотеза, в която данъчнозадължено лице, което е могло да приспадне ДДС, начислен върху покупката на предназначени за неговото предприятие стоки, отделя тези стоки от имуществото на предприятието за личните си нужди или за тези на своя персонал, това лице става краен потребител на стоките и трябва да се третира като такъв. От тази гледна точка член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива не допуска възможността това данъчнозадължено лице да избегне плащането на ДДС при подобно отделяне за лично ползване и следователно да се възползва от неоснователни предимства в сравнение с крайния потребител, който купува стоките и заплаща ДДС (вж. в този смисъл Решение от 6 май 1992 г. по дело *de Jong*, C-20/91, Recueil, стр. I-2847, точка 15, Решение по дело *Enkler*, посочено по-горе, точка 33, Решение от 8 март 2001 г. по дело *Bakcsi*, C-415/98, Recueil, стр. I-1831, точка 42, Решение по дело *Fischer и Brandenstein*, посочено по-горе, точка 56, както и Решение по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, посочено по-горе, точка 23).
- 48 Аналогично член 6, параграф 2, буква б) от Шеста директива не допуска възможността данъчнозадължено лице или членове на неговия персонал да получат при освобождаване от данък доставени от данъчнозадълженото лице услуги, за които дадено частно лице би трябвало да заплати ДДС (Решение по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, посочено по-горе, точка 23)
- 49 От акта за препращане следва, че по силата на действащата от ноември 1978 г. до 1999 г. административна практика, предоставянето на безплатна храна в стола на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по повод на работни събрания, се разглежда като извършено срещу насрещна престация,

съответстваща на себестойността на доставките на услуги. Тези услуги следователно не могат да се разглеждат като „отделени“, тъй като отделяне за лично ползване е налице само при липса на насрещна престация за стоките или доставките на услуги (вж. Решение по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, посочено по-горе, точки 22—24).

50 Тъй като тази практика е отменена от *Landsskatteret* през 1999 г., предоставянето на безплатна храна в стола на предприятие, обратно на твърдяното от *Danfoss*, може да се разглежда като сделка, за която не е получена действителна насрещна престация, и следователно може да се квалифицира като отделяне за лично ползване. Предоставянето на тази храна обаче може да се обложи с ДДС на основание член 6, параграф 2 от Шеста директива само при условие че то е за „цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

51 Следователно, на първо място, трябва да се разгледа дали предоставянето на безплатна храна от столовете на предприятия на лица, с които са установени делови отношения, по повод на работни събрания представлява доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице за цели, различни от икономическата му дейност.

52 В това отношение следва да се припомни, че *Danfoss* е дружество, което произвежда и пуска в продажба в международен план промишлени автомати, използвани за термично и хладилно регулиране. По отношение на *AstraZeneca* става въпрос за фармацевтично дружество, чиято основна цел е да разпространява фармацевтичните си продукти на датския пазар.

53 Както от акта за препращане, така и от становищата, представени пред Съда от страните по главните производства, следва, че предоставянето на безплатна храна от *Danfoss* и *AstraZeneca* на лицата, с които те са установили делови

отношения, се извършва само по повод на събрания, които се провеждат в помещенията на предприятието. Последното дружество всъщност кани лекари и други професионалисти от областта на здравеопазването на събрания, за да ги информира в този контекст относно заболяванията, както и относно позиционирането и употребата на произвежданите от него лекарствени продукти. Освен това разглежданата храна се предоставя на участниците в стола, когато това се налага от часа на провеждане на събранието и от неговата продължителност, която може да обхваща цели дни.

54 Подобни обстоятелства сочат, че разглежданото предоставяне на храна се извършва за цели, които не са различни от икономическата дейност на лицето.

55 При все това е вярно, че могат да възникнат затруднения при извършването на ефикасен контрол относно това дали предоставянето на храна от столовете на предприятия е за професионални или други цели, особено когато това предоставяне се осъществява в рамките на обичайното функциониране на тези столове. Следователно, ако от обективните данни следва — като това трябва да се провери от препрощащата юрисдикция — че доставките на храна са извършени за строго професионални цели, то тези доставки не попадат в приложното поле на член 6, параграф 2 от Шеста директива.

56 На второ място, следва да се разгледа дали предоставянето на безплатна храна от столовете на предприятия на персонала на последните по повод на работни събрания, трябва да се квалифицира като доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице за личните нужди на неговия персонал или по-общо за цели, различни от икономическата му дейност.

57 Безспорно е, че обичайно служителят сам избира както с какво да се храни, така и точния час и мястото, където да се храни. Работодателят не се намесва в подобен избор и единственото задължение на служителя е да се върне на

работното си място в уговорения час и там да извършва обичайната си работа. Следователно, както твърди Комисията в хода на съдебното заседание, предоставянето на храна на служителите по принцип се отнася до задоволяване на лични нужди и е въпрос на личния избор на всеки член от персонала, в който работодателят не се намесва. От това следва, че при обичайни обстоятелства доставките на услуги, изразяващи се в предоставяне на безплатна храна на служителите, задоволяват личните нужди на последните по смисъла на член 6, параграф 2 от Шеста директива.

- 58 Обратно, при специфични обстоятелства изискванията на предприятието могат да наложат работодателят сам да осигурява предоставянето на храна (вж. по аналогия с осигурен от работодателя превоз на служителите до работното им място, Решение по дело Fillibeck, посочено по-горе, точки 29 и 30).
- 59 От една страна, Danfoss уточнява, без това да се оспорва от датското правителство, че разглежданата храна, която представлява по-малко от 1 % от цялата сервирана на персонала храна, като останалата част се предоставя възмездно, се предлага единствено в контекста на събранията, провеждани в седалището на предприятието за служители, дошли от много държави. Както това дружество твърди в хода на съдебното заседание, интересът на предприятието да предоставя храна и напитки на своите служители в конкретния контекст на събрания, провеждани в предприятието, се изразява във възможността дружеството практично и ефикасно да организира храненето, като извършва контрол за това къде, кога и с кого се провеждат тези работни обеда.
- 60 Следва да се признае, че обстоятелството, че работодателят гарантира предоставянето на храна на служителите си, му позволява по-специално да ограничи поведието за прекъсване на събранията. Така обстоятелството, че само работодателят може да гарантира непрекъснатостта и нормалния ход на събранията, може да го задължи да гарантира предоставянето на храна на участващите в тях служители.

- 61 От друга страна, както пояснява Danfoss в хода на съдебното заседание, разглежданата храна се състои от сандвичи и студени плата, сервирани в залата, където се провежда събранието, при особени обстоятелства. От тези пояснения следва, че служителите нямат избор нито относно мястото, нито относно часа, нито относно естеството на храната, като само работодателят прави този избор.
- 62 При тези особени обстоятелства предоставянето на храна на служителите от работодателя не се отнася до задоволяване на личните нужди на последните и е извършено за цели, които не са различни от икономическата дейност на лицето. Извличаното от служителите лично предимство изглежда само вторично по отношение на нуждите на предприятието.
- 63 Следователно особеностите на организацията на предприятието показват, че доставките, изразяващи се в предоставяне на безплатна храна на служителите, се извършват за цели, които не са различни от икономическата дейност на лицето.
- 64 При все това препращащата юрисдикция трябва да установи в светлината на предоставеното от Съда тълкуване дали конкретните особености на делата по главните производства, с които е сезирана, налагат с оглед на изискванията на разглежданите дружества работодателят да гарантира предоставянето на безплатна храна на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по време на провеждане на работни събрания в помещенията на тези дружества.
- 65 Предвид гореизложените съображения на четвърти и пети въпрос следва да се отговори, че член 6, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба, от една страна, не се отнася до предоставянето на безплатна храна в столовете на предприятия на лица, с които са установени делови отношения, по повод на събрания, които се провеждат в помещенията на тези предприятия, когато от обективни данни следва — като това трябва да се провери от препращащата юрисдикция — че тази храна се предоставя за строго

професионални цели. От друга страна, посочената разпоредба по принцип се отнася до предоставянето на безплатна храна от предприятие на персонала му в помещенията на предприятието, освен ако — като това също трябва да се провери от препрещашата юрисдикция — изискванията на предприятието като това, да се гарантират непрекъснатостта и нормалният ход на работните събрания, не налагат работодателят да гарантира предоставянето на храна.

## По съдебните разноски

- <sup>66</sup> С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препрещашата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

- 1) Член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска след влизането в сила на тази директива държава членка да прилага изключение от правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност, с който се облагат разходите във връзка с предоставената безплатна храна от столовете на предприятия на лица, с които са установени делови отношения, и на персонала по повод на работни събрания, при положение че към момента на влизането в сила това изключение не е действително приложимо за посочените разходи поради административна практика, съгласно която доставките на тези столове се облагат въз основа на себестойността, която се изчислява въз основа на производствените разходи, тоест цената на суровините, както

и разходите за заплати във връзка с подготовлението и продажбата на тези храни и напитки, както и с управлението на столовете, в замяна на правото на цялостно приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност.

- 2) Член 6, параграф 2 от Шеста директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба, от една страна, не се отнася до предоставянето на безплатна храна в столовете на предприятия на лица, с които са установени делови отношения, по повод на събрания, които се провеждат в помещенията на тези предприятия, когато от обективни данни следва — като това трябва да се провери от препрращащата юрисдикция — че тази храна се предоставя за строго професионални цели. От друга страна, посочената разпоредба по принцип се отнася до предоставянето на безплатна храна от предприятие на персонала му в помещенията на предприятието, освен ако — като това също трябва да се провери от препрращащата юрисдикция — изискванията на предприятието, като това да се гарантират непрекъснатостта и нормалният ход на работните събрания, не налагат работодателят да гарантира предоставянето на храна.

Подписи