

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 11ης Δεκεμβρίου 2008*

Στην υπόθεση C-371/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Vestre Landsret (Δανία) με απόφαση της 1ης Αυγούστου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Αυγούστου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, Τ. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη και J. Malenovský, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Ιουνίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Danfoss A/S, εκπροσωπούμενη από τους H. Hansen και T. Kristjánsson, advokater,
- η AstraZeneca A/S, εκπροσωπούμενη από τους M. Vesthardt και M. Bruus, advokater,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την B. Weis Fogh, επικουρούμενη από τον K. Lundgaard Hansen, advokat,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και S. Schønberg καθώς και την S. Maaløe,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 23ης Οκτωβρίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, των εταιριών Danfoss A/S (στο εξής: Danfoss) και AstraZeneca A/S (στο εξής: AstraZeneca) και, αφετέρου, του Skatteministeriet (αρμόδιο δανικό Υπουργείο για τη φορολογία και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης) σχετικά με τη μεταχείριση εξ επόψεως φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) της δωρεάν παροχής εδεσμάτων από κυλικεία επιχειρήσεων στους πελάτες και σε μέλη του προσωπικού στο πλαίσιο συναντήσεων.

Το νομικό πλαίσιο*Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

- α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους

προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας,

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

4 Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος εκπτώσεως οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

5 Μέχρι σήμερα, δεν έχουν θεσπισθεί οι κοινοτικοί κανόνες του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ελλείψει συμφωνίας των μελών του Συμβουλίου ως προς τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

- 6 Δυνάμει του άρθρου 1 της ενάτης οδηγίας 78/583/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ L 194, σ. 16), παρέχεται η άδεια σε ορισμένα κράτη μέλη, μεταξύ των οποίων το Βασίλειο της Δανίας, να θέσουν σε εφαρμογή την έκτη οδηγία το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979.

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 7 Σύμφωνα με τον πρώτο δανικό νόμο 102, της 31ης Μαρτίου 1967, περί ΦΠΑ (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) η παροχή υπηρεσιών δεν υπαγόταν καταρχήν στον ΦΠΑ, πλην αν η υπαγωγή προβλεπόταν ρητώς από τον νόμο. Η παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο εκμετάλλευσης κυλικίων επιχειρήσεων δεν υπάγονταν στον εν λόγω φόρο δυνάμει του νόμου αυτού και, κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις δεν είχαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για αγορές σχετικές με αυτές τις υπηρεσίες.
- 8 Το άρθρο 16, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ όριζε τα εξής:

«Στον φόρο επί των εισροών δεν μπορεί να συνυπολογίζεται ο φόρος επί των αγορών και συναφών συναλλαγών που αφορούν:

α) τροφή για ιδιοκτήτες της επιχείρησης και για μέλη προσωπικού

[...]

ε) κοινωνική παράσταση και δώρα.»

- 9 Ο νόμος 204, της 10ης Μαΐου 1978, ο οποίος άρχισε να ισχύει την 1η Οκτωβρίου 1978, τροποποίησε τον νόμο περί ΦΠΑ προκειμένου να μεταφέρει την έκτη οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο. Σε συμφωνία με την οδηγία αυτή, η παροχή υπηρεσιών υπήχθη καταρχήν στον ΦΠΑ. Προς τούτο, η πώληση εδεσμάτων και ποτών από κυλικεία επιχειρήσεων φορολογήθηκε. Ωστόσο, δεν τροποποιήθηκαν οι προγενέστερες διατάξεις για τον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως προκειμένου περί των εξόδων διατροφής και κοινωνικής παράστασης του άρθρου 16, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 10 Τον Νοέμβριο του 1978, η *Momsnævn* (δευτεροβάθμια διοικητική επιτροπή ΦΠΑ) εξέδωσε απόφαση σύμφωνα με την οποία η βάση επιβολής του ΦΠΑ επί της πωλήσεως εδεσμάτων και ποτών στα κυλικεία επιχειρήσεων έπρεπε, εν πάση περιπτώσει, να υπολογίζεται τουλάχιστον βάσει ενός κατ' εκτίμηση κόστους των αγαθών που αντιστοιχεί στο κόστος παραγωγής υπό τη μορφή της τιμής των πρώτων υλών αυξημένη με τις δαπάνες καταβολής μισθού για την παρασκευή και πώληση των εν λόγω εδεσμάτων και ποτών καθώς και τη διαχείριση των κυλικείων (στο εξής: τιμή κόστους). Η διοικητική αυτή πρακτική καθιστούσε δυνατή την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατά την παροχή εδεσμάτων. Η απόφαση της *Momsnævn* ενσωματώθηκε σε διοικητική εγκύκλιο της 31ης Οκτωβρίου 1983 που αφορούσε ειδικώς τα κυλικεία (εγκύκλιος «ΦΠΑ-κυλικεία»).

- 11 Ο νόμος 375, της 18ης Μαΐου 1994, τροποποίησε τον νόμο περί ΦΠΑ. Ο αποκλεισμός του δικαιώματος εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 3, του νόμου αυτού διατηρήθηκε με αμετάβλητο περιεχόμενο ως άρθρο 42, παράγραφος 1, σημεία 1 και 5, του ίδιου νόμου.
- 12 Ο εν λόγω νόμος 375 πρόσθεσε επίσης στον νόμο περί ΦΠΑ διατάξεις για τη φορολόγηση κτήσεως αγαθού για ίδιες ανάγκες, ούτως ώστε η ανάληψη υπηρεσιών για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση να εξομοιούται προς συναλλαγή εξ επαχθούς αιτίας. Οι διατάξεις αυτές που περιλαμβάνονται στο άρθρο 5, παράγραφος 2 και 3, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζουν τα εξής:

«2. Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η κτήση αγαθών ή η αποδοχή υπηρεσιών, όταν γίνεται για να χρησιμοποιηθούν προς τον σκοπό που αναφέρεται στο άρθρο 42, παράγραφοι 1 και 2, εφόσον έχει αποκτηθεί πλήρως ή εν μέρει δικαίωμα εκπτώσεως κατά την αγορά ή την παραγωγή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών.

3. Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, η αποδοχή υπηρεσιών για ιδιωτική χρήση εκ μέρους του ιδιοκτήτη της επιχειρήσεως ή για το προσωπικό του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.»

- 13 Ωστόσο, λόγω της αναφερθείσας στη σκέψη 10 της παρούσας απόφασης διοικητική πρακτική, δεν υπήρχε λόγος για την εφαρμογή των κανόνων περί κτήσεως για ίδιες ανάγκες στην άνευ ανταλλάγματος παροχή δεσμάτων από κυλικεία επιχειρήσεων προς πελάτες και μέλη προσωπικού στο πλαίσιο συναντήσεων. Ειδικότερα, δεδομένου ότι η εν λόγω παροχή δεσμάτων θεωρούνταν πραγματοποιούμενη εκ (πλασματικής) επαχθούς αιτίας, αντίστοιχης προς την τιμή κόστους των αγαθών, δεν μπορούσε να

θεωρηθεί ότι γίνεται «κτήση» αγαθών ή «αποδοχή» υπηρεσιών, διότι κτήση αγαθών ή αποδοχή υπηρεσιών αντίστοιχα υφίσταται μόνον αν δεν παρέχεται αντάλλαγμα προς τούτο.

- 14 Με τρεις εκδοθείσες το 1999 διατάξεις, το Landskatteret (φορολογικό δικαστήριο) έκρινε μη σύνομη τη διοικητική πρακτική. Το φορολογικό δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι γενικοί κανόνες του νόμου περί ΦΠΑ, όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου επί των πωλήσεων, έπρεπε να έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση των κυλικίων επιχειρήσεων, ούτως ώστε να υπολογίζεται ο ΦΠΑ επί των πωλήσεων βάσει της πράγματι λαμβανόμενης αντιπαροχής και όχι της τιμής κόστους.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η Danfoss είναι ανώνυμη εταιρία δανικού δικαίου που εδρεύει στη Δανία και έχει υποκαταστήματα σε αρκετά κράτη. Η εταιρία αυτή παράγει και εμπορεύεται συσκευές αυτόματης λειτουργίας στις βιομηχανίες για τη ρύθμιση της θερμοκρασίας σε κρύο και ζεστό. Εδέσματα και ποτά πωλούνται στο προσωπικό από τα κυλικεία της που χρησιμοποιούνται, επιπλέον, για δωρεάν παροχή, αφενός, εδεσμάτων σε πελάτες στο πλαίσιο συναντήσεων εντός της επιχείρησης και, αφετέρου, εδεσμάτων στο προσωπικό κατά τις συναντήσεις τους εργασίας εντός της εταιρίας αυτής.
- 16 Η AstraZeneca είναι φαρμακευτική επιχείρηση η οποία, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της πωλήσεως και προωθήσεως φαρμάκων στην αγορά, προσκαλεί γιατρούς και άλλα μέλη νοσηλευτικού προσωπικού σε ενημερωτικές συναντήσεις περί ασθενειών καθώς και περί της εμπορευματοποίησης και χρήσης των φαρμάκων της. Αναλόγως της ώρας ενάρξεως της συναντήσεως και της διάρκειάς της που μπορεί να κυμαίνεται από μερικές ώρες έως ολόκληρη την ημέρα, σερβίρονται δωρεάν γεύματα στους

συμμετέχοντες εντός του κυλικείου της επιχείρησης το οποίο χρησιμοποιείται επίσης για πωλήσεις εδεσμάτων και ποτών στο προσωπικό.

- 17 Οι υποθέσεις της κύριας δίκης προέκυψαν από προσφυγές ενώπιον του Vestre Landsret των εν λόγω δύο εταιριών κατά του Skatteministeriet σχετικά με τον εξ επόψεως ΦΠΑ χαρακτηρισμό της εντός των κυλικείων δωρεάν παροχής εδεσμάτων σε πελάτες και μέλη προσωπικού στο πλαίσιο συναντήσεων εργασίας. Οι προσφυγές αφορούν, για την AstraZeneca, το χρονικό διάστημα από 1ης Οκτωβρίου 1994 έως 31 Δεκεμβρίου 1999 και, για την Danfoss, το χρονικό διάστημα από 1ης Οκτωβρίου 1996 έως 30 Σεπτεμβρίου 2001.
- 18 Η εφαρμοζόμενη από το 1978 διοικητική πρακτική έχει ως συνέπεια για τις εταιρίες αυτές ότι υπολογίζεται ο ΦΠΑ βάσει της τιμής κόστους της παροχής των εν λόγω εδεσμάτων. Όλες οι αγορές που προορίζονται για τα κυλικεία θεωρούνται ότι καλύπτουν ανάγκες φορολογητέων δραστηριοτήτων, με αποτέλεσμα να εκπίπτει πλήρως ο ΦΠΑ επί των αγορών αυτών από τον οφειλόμενο από τα κυλικεία ΦΠΑ.
- 19 Δεδομένου ότι το 1999 το Landsskatteret έκρινε μη σύννομη τη διοικητική αυτή πρακτική και αποφάνθηκε, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 14 της παρούσας απόφασης, ότι ο ΦΠΑ έπρεπε να υπολογίζεται βάσει της πράγματι λαμβανόμενης αντιπαροχής και όχι της τιμής κόστους, οι εταιρίες υπέβαλαν αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που είχε υπολογισθεί βάσει της τιμής κόστους των δωρεάν παρεχομένων εδεσμάτων στους πελάτες και στα μέλη του προσωπικού στο πλαίσιο συναντήσεων εργασίας, ύψους 5 920 848,19 δανικών κορώνων (DKK) στην περίπτωση της Danfoss και 825 275 DKK στην περίπτωση της AstraZeneca.

20 Το Skatteministeriet απέρριψε τις αιτήσεις αυτές κρίνοντας, αφενός, ότι η παροχή εδεσμάτων στους πελάτες συνιστά «κοινωνική εκδήλωση» η οποία περιλαμβάνεται στον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του άρθρου 42, παράγραφος 1, σημείο 5, του νόμου περί ΦΠΑ και, αφετέρου, ότι η παροχή εδεσμάτων σε μέλη προσωπικού στο πλαίσιο συναντήσεων εργασίας συνιστά «τροφή» η οποία περιλαμβάνεται στον αποκλεισμό του άρθρου 42, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου αυτού.

21 Δεδομένου, πάντως, ότι, σύμφωνα με την περιγραφείσα διοικητική πρακτική, οι Danfoss και AstraZeneca είχαν προβεί σε πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των αγορών από τα κυλικεία, το Skatteministeriet θεώρησε ότι ο ΦΠΑ έπρεπε να υπολογισθεί επί των εν λόγω εδεσμάτων, ως κτήσεως αγαθών για ίδιες ανάγκες, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά το εν λόγω υπουργείο, ο φόρος αυτός επί κτήσεως αγαθού για ίδιες ανάγκες πρέπει να υπολογίζεται βάσει της τιμής κόστους, όπως ο ΦΠΑ στο πλαίσιο της διοικητικής πρακτικής που κρίθηκε μη σύνομη και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να επιστραφεί το εν λόγω ποσό ΦΠΑ.

22 Οι εν λόγω εταιρίες αμφισβήτησαν, αφενός, το νομικό έρεισμα για τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί των λεγόμενων κτήσεων αγαθών για ίδιες ανάγκες και, αφετέρου, τη νομιμότητα του περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως βάσει του νόμου περί ΦΠΑ.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vestre Landsret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι προϋπόθεση για την εκ μέρους κράτους μέλους άρνηση του δικαιώματος εκπτώσεως του [ΦΠΑ] επί αγορών, οι οποίες πραγματοποιούνται για την παροχή εδεσμάτων σε επιχειρηματικούς εταίρους και σε μέλη προσωπικού εντός κυλικείου επιχειρήσεων στο πλαίσιο συναντήσεων, είναι ότι πριν από την έναρξη

ισχύος της οδηγίας υφίστατο στην εθνική νομοθεσία έρεισμα για την εν λόγω άρνηση εκπτώσεως και ότι οι φορολογικές αρχές έκαναν πράγματι χρήση αυτού του ερεισματος με αποτέλεσμα το δικαίωμα εκπτώσεως του [ΦΠΑ] για τις αγορές αυτές να μη γίνεται δεκτό;

- 2) Έχει σημασία για την απάντηση στο ερώτημα 1 το ότι, πρώτον, λειτουργούντα εντός επιχειρήσεως κυλικεία δεν υπάγονταν, πριν από τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της έκτης οδηγίας το 1978, στον [ΦΠΑ], κατά τους ισχύοντες εθνικούς κανόνες περί [ΦΠΑ] στο οικείο κράτος μέλος, δεύτερον, ότι οι εθνικοί κανόνες για το δικαίωμα εκπτώσεως δεν υπέστησαν τροποποίηση με τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της έκτης οδηγίας και, τρίτον, ότι αποκλειστικώς συνεπεία του γεγονότος ότι λειτουργούντα εντός επιχειρήσεως κυλικεία υπόκεινται πλέον με τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στον [ΦΠΑ] κατέστη δυνατό να αφορά ο κανόνας για τον περιορισμό εκπτώσεως αυτό το είδος επιχειρήσεων;
- 3) Έχει “διατηρηθεί”, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μια εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως, αν από της μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο της έκτης οδηγίας το 1978 και έως το 1999 υφίστατο, συνεπεία μιας διοικητικής πρακτικής όπως της περιγραφείσας στο πλαίσιο της κύριας διαδικασίας, δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τις εκτεθείσες δαπάνες;
- 4) Έχει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχεία α’ και β’, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνει την εκ μέρους της επιχειρήσεως άνευ ανταλλάγματος παροχή δεσμάτων σε επιχειρηματικούς εταίρους στο δικό της κυλικείο στο πλαίσιο συναντήσεων που διοργανώνονται εντός της επιχειρήσεως;
- 5) Έχει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχεία α’ και β’, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνει την εκ μέρους της επιχειρήσεως άνευ ανταλλάγματος παροχή δεσμάτων σε μέλη προσωπικού στο δικό της κυλικείο στο πλαίσιο συναντήσεων που διοργανώνονται εντός της επιχειρήσεως;»

Επί των τριών πρώτων ερωτημάτων

- 24 Το αιτούν δικαστήριο, με τα τρία πρώτα ερωτήματά του που πρέπει να συνεξετασθούν, ερωτά, στην ουσία, αν η ρήτρα διατήρησης της ισχύουσας κατάστασης (ρήτρα «standstill») του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να στερούν από φορολογούμενο το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, εν προκειμένω να απαγορεύουν την έκπτωση του φόρου επί των εισροών που πλήττει τις δαπάνες διατροφής του προσωπικού της επιχείρησης και τις δαπάνες κοινωνικής παράστασης, ενώ ο αποκλεισμός αυτός, μολονότι προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο πριν την έναρξη ισχύος της εν λόγω οδηγίας, δεν ισχύει, στην πράξη, για τις παροχές των κυλικείων λόγω, αφενός, της μη υπαγωγής, έως 1ης Οκτωβρίου 1978, των εν λόγω παροχών στον ΦΠΑ και, αφετέρου, της υφιστάμενης από τον Νοέμβριο του ίδιου έτους διοικητικής πρακτικής φορολόγησης των παροχών στην τιμή κόστους τους με αντάλλαγμα το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 25 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι στη Δανία η έκτη οδηγία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1979 [βλ., σχετικά, αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, *Amrafrance* και *Sanofi*, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψεις 5 και 9, καθώς και της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, Συλλογή 2001, σ. I-4539, σκέψεις 5 και 9 βλ., επίσης, άρθρο 1 της οδηγίας 78/583 και, τέλος, άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1)].
- 26 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του ΦΠΑ και προκύπτει, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που έπληξε άμεσα τις προηγούμενες πράξεις. Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις προηγούμενες πράξεις. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ έχει επίπτωση στο επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, επιτρέπονται παρεκκλίσεις μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ., σχετικά, απόφαση της

8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42 καθώς και την εκεί παρατεθείσα νομολογία). Εξάλλου, οι διατάξεις που προβλέπουν παρεκκλίσεις από την αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο εγγυάται την ουδετερότητα του φόρου αυτού, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς (προαναφερθείσα απόφαση Metropol και Stadler, σκέψη 59).

- 27 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας διατυπώνει κατά τρόπο ρητό και ακριβή την αρχή της εκ μέρους του φορολογούμενου εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά τα οποία του παραδίδονται ή τις υπηρεσίες οι οποίες του παρέχονται, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων του (προαναφερθείσα απόφαση Metropol και Stadler, σκέψη 43).
- 28 Η εν λόγω αρχή μετριάζεται πάντως από την εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και ειδικότερα του δεύτερου εδαφίου της. Πράγματι, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο τις προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό διατάξεις (βλ. απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 19, και προμνησθείσα απόφαση Metropol και Stadler, σκέψη 44).
- 29 Πάντως, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 5 της παρούσας απόφασης, δεδομένου ότι το Συμβούλιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις προτάσεις που του υπέβαλε η Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν την ισχύουσα νομοθεσία τους σχετικά με την εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, έως ότου ο κοινοτικός νομοθέτης θεσπίσει κοινοτικό καθεστώς εξαιρέσεων και πραγματώσει κατά τον τρόπο αυτό τη σταδιακή εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ. Το κοινοτικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει, επομένως, επί του παρόντος καμία διάταξη η οποία να ορίζει τις δαπάνες που εξαιρούνται από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-280/04, Jyske Finans, Συλλογή 2005, σ. I-10683, σκέψη 23 και την εκεί παρατεθείσα νομολογία).

- 30 Όπως έκρινε το Δικαστήριο, με τη σκέψη 48 της προαναφερθείσας απόφασης *Metropol και Stadler*, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει ρήτρα «standstill», προβλέπουσα τη διατήρηση των προβλεπομένων από το εθνικό δίκαιο περιπτώσεων αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που ίσχυαν πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας.
- 31 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι στόχος της διάταξης αυτής είναι να δώσει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη, μέχρις ότου το Συμβούλιο καθορίσει το κοινοτικό σύστημα των εξαιρέσεων από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, να διατηρήσουν οποιοδήποτε κανόνα του εθνικού δικαίου που προβλέπει αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως και εφαρμόζεται πράγματι από τις οικείες δημόσιες αρχές κατά τον χρόνο έναρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας (προαναφερθείσα απόφαση *Metropol και Stadler*, σκέψη 48).
- 32 Στο πλαίσιο αυτό, καθό μέτρο η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους τροποποιεί περιορίζοντας, μετά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των ισχυουσών περιπτώσεων αποκλεισμού του δικαιώματος εκπτώσεως και προσεγγίζει κατά τον τρόπο αυτό τον στόχο της έκτης οδηγίας, καλύπτεται από την παρέκκλιση του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και δεν αντιβαίνει προς το άρθρο 17, παράγραφος 2 (προαναφερθείσες αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 22, καθώς και *Metropol και Stadler*, σκέψη 45).
- 33 Αντιθέτως, η εθνική ρύθμιση δεν αποτελεί επιτρεπόμενη παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και συνιστά παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής αν έχει ως αποτέλεσμα να διευρύνει, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο περιπτώσεων αποκλεισμού που ισχύουν ήδη, αποκλίνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο από τον στόχο της εν λόγω οδηγίας (προαναφερθείσες αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 17, καθώς και *Metropol και Stadler*, σκέψη 46).

- 34 Το ίδιο ισχύει επίσης για κάθε τροποποίηση μεταγενέστερη της ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, με την οποία επεκτείνεται το πεδίο των περιπτώσεων αποκλεισμού οι οποίες ίσχυαν αμέσως πριν από την εν λόγω τροποποίηση (προαναφερθείσα απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 18).
- 35 Υπό το πρίσμα αυτών των σκέψεων πρέπει να δοθούν απαντήσεις στα τρία πρώτα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου.
- 36 Αφενός, διαπιστώνεται ότι στη Δανία, έως την 1η Οκτωβρίου 1978, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του νόμου περί ΦΠΑ, οι παροχές υπηρεσιών των κυλικείων δεν υπέκειντο στον ΦΠΑ. Λόγω της μη υπαγωγής των παροχών αυτών, δεν έχουν εφαρμογή οι εθνικοί κανόνες περί αποκλεισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 37 Όταν οι παροχές υπηρεσιών υπήχθησαν στον ΦΠΑ κατόπιν τροποποιήσεως του εν λόγω νόμου, ο αποκλεισμός του δικαιώματος εκπτώσεως που προβλέπει ο νόμος περί ΦΠΑ εξακολούθησε να μην έχει εφαρμογή στις παροχές υπηρεσιών των κυλικείων επιχειρήσεων.
- 38 Ειδικότερα, αμέσως μετά τη νομοθετική τροποποίηση, τον Νοέμβριο του 1978, εκδόθηκε η απόφαση *Momsnævn*, σύμφωνα με την οποία, αφενός, η βάση επιβολής του ΦΠΑ επί της πωλήσεως εδεσμάτων και ποτών σε κυλικεία επιχειρήσεων πρέπει να υπολογίζεται τουλάχιστον σύμφωνα με την τιμή κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών και, αφετέρου, ο φόρος επί των εισροών εκπίπτει πλήρως.

- 39 Όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, κατά τον χρόνο έναρξης της ισχύος της έκτης οδηγίας στη Δανία, οι εθνικοί κανόνες περί αποκλεισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ δεν είχαν πρακτικώς εφαρμογή στις παροχές των κυλικείων επιχειρήσεων.
- 40 Επομένως, διαπιστώνεται ότι, κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας στη Δανία, ο αποκλεισμός του εν λόγω δικαιώματος εκπτώσεως δεν είχε πραγματική εφαρμογή στις δαπάνες εδεσμάτων που πρόσφεραν δωρεάν τα κυλικεία επιχειρήσεων στα μέλη του προσωπικού και στους πελάτες, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.
- 41 Αφετέρου, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας απόφασης, δεν επιτρέπεται εθνική ρύθμιση που έχει ως αποτέλεσμα να αυξήσει, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, τις περιπτώσεις αποκλεισμού που ισχύουν ήδη, απομακρυνόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο από τον στόχο της οδηγίας αυτής.
- 42 Στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώνεται ότι η δανική διοίκηση, αναγνωρίζοντας, μέσω διοικητικής πρακτικής που ίσχυσε από τον Νοέμβριο του 1978 έως το 1999, δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σχετικά με την παροχή εδεσμάτων και ποτών από κυλικεία επιχειρήσεων, δεν μπόρεσε να εισαγάγει μεταγενεστέρως περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αυτού. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον οι κατά κυριολεξία νομοθετικές πράξεις, αλλά και οι διοικητικές πράξεις καθώς και η διοικητική πρακτική των δημοσίων αρχών του οικείου κράτους μέλους (προαναφερθείσα απόφαση *Metropol και Stadler*, σκέψη 49).

43 Συνεπώς, το Skatteministeriet, αποκλείοντας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 42, παράγραφος 1, σημεία 1 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σχετικά με την παροχή εδεσμάτων και ποτών από κυλικεία επιχειρήσεων, επεκτείνει το πεδίο της εφαρμοστέας κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας εξαίρεσης στις δαπάνες των εν λόγω εδεσμάτων και εισάγει τροποποίηση απομακρύνουσα τη δανική νομοθεσία από τον στόχο της έκτης οδηγίας, γεγονός που δεν μπορεί να γίνει δεκτό βάσει της παρεκκλίσεως του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.

44 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, η απάντηση στα τρία πρώτα ερωτήματα πρέπει να είναι ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να αποκλείει, μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που πλήττει τις δαπάνες σχετικά με εδέσματα που προσφέρονται δωρεάν από κυλικεία επιχειρήσεων στους πελάτες και στα μέλη του προσωπικού επ' ευκαιρία συναντήσεων εργασίας, ενώ, κατά τον χρόνο της ενάρξεως ισχύος της ίδιας οδηγίας, ο αποκλεισμός αυτός δεν είχε πράγματι εφαρμογή στις εν λόγω δαπάνες, λόγω διοικητικής πρακτικής που φορολογούσε τις παροχές των κυλικείων αυτών μέχρι την τιμή του κόστους τους με αντάλλαγμα το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

Επί του τέταρτου και του πέμπτου ερωτήματος

45 Το αιτούν δικαστήριο, με το τέταρτο και το πέμπτο ερώτημά του που πρέπει να συνεξετασθούν, ερωτά, στην ουσία, αν υποκείμενη στον ΦΠΑ εταιρία της οποίας το κυλικείο προσφέρει δωρεάν εδέσματα σε πελάτες ή μέλη του προσωπικού στο πλαίσιο συναντήσεων εργασίας εντός της επιχειρήσεως παρέχει δωρεάν υπηρεσίες για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση οι οποίες εξομοιούνται προς παροχές φορολογητέων υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

46 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι η διάταξη αυτή εξομοιώνει ορισμένες πράξεις για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν έλαβε καμία αντιπαροχή για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που γίνονται εξ επαχθούς αιτίας. Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αποκτά αγαθό ή παρέχει υπηρεσία προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του, αφενός, και του τελικού καταναλωτή ο οποίος προμηθεύεται αγαθό ή υπηρεσία του ίδιου τύπου, αφετέρου (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 35 της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck, Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 25 της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein, Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 56, καθώς και της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψη 23).

47 Όπως υποστηρίζει η Δανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της ενώπιον του Δικαστηρίου, σε περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος επωφελήθηκε της εκπτώσεως του ΦΠΑ για την αγορά αγαθού που διέθεσε στην επιχείρησή του, αναλαμβάνει το αγαθό αυτό από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του, γίνεται τελικός καταναλωτής αγαθού και πρέπει να αντιμετωπιστεί ως τέτοιος. Υπό το πρίσμα αυτό, το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει ο υποκείμενος στον φόρο να μην καταβάλλει τον ΦΠΑ όταν προβαίνει σε τέτοια ανάληψη αποκομίζοντας, με τον τρόπο αυτό, αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα έναντι του τελικού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας ΦΠΑ (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, de Jong, Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15 της 15ης Επκλερ, προαναφερθείσα, σκέψη 33 της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψη 42 της 12ης Fischer και Brandenstein, προαναφερθείσα, σκέψη 56, και Hotel Scandic Gåsabäck, προαναφερθείσα, σκέψη 23).

48 Ομοίως, το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει υποκείμενος στον φόρο ή μέλη του προσωπικού του να απολαύουν, άνευ καταβολής φόρου, υπηρεσίες του υποκειμένου στον φόρο για τις οποίες ένας ιδιώτης θα όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ (προαναφερθείσα απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, σκέψη 23).

49 Από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, δυνάμει της διοικητικής πρακτικής που ίσχυσε από τον Νοέμβριο του 1978 έως το 1999, η εντός του κυλικείου δωρεάν παροχή εδεσμάτων στους πελάτες και στα μέλη του προσωπικού επ' ευκαιρία συναντήσεων εργασίας λογιζόταν ότι γινόταν έναντι ανταλλάγματος που

αντιστοιχούσε στην τιμή κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών. Επομένως, οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούσαν να εξομοιωθούν με «αποδεχθείσες» υπηρεσίες, αφού κτήση αγαθού ή αποδοχή υπηρεσιών υπάρχει μόνον όταν δεν καταβάλλεται αντάλλαγμα για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, σκέψεις 22 έως 24).

- 50 Δεδομένου ότι το 1999 το Landsskatteret έκρινε την πρακτική αυτή μη σύνομη, η δωρεάν παροχή εδεσμάτων σε κυλικείο επιχείρησης μπορεί, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της Danfoss, να θεωρηθεί ότι συνιστά πράξη για την οποία δεν καταβάλλεται πραγματική αντιπαροχή και, ως εκ τούτου, να χαρακτηριστεί ως ανάληψη. Πάντως, η παροχή αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας μόνον υπό την προϋπόθεση ότι εξυπηρετεί σκοπούς «ξένους προς την επιχείρηση».
- 51 Επομένως, πρέπει, πρώτον, να εξετασθεί η εντός κυλικείων επιχειρήσεων δωρεάν παροχή εδεσμάτων σε πελάτες επ' ευκαιρία συναντήσεων εργασίας συνιστά ξένη προς τους σκοπούς της επιχείρησης παροχή υπηρεσιών του υποκειμένου στον φόρο.
- 52 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η Danfoss είναι εταιρία που παράγει και εμπορεύεται διεθνώς συσκευές αυτόματης λειτουργίας στις βιομηχανίες για τη ρύθμιση της θερμοκρασίας σε κρύο και ζεστό. Η AstraZeneca είναι φαρμακευτική εταιρία με κύριο αντικείμενο τη διανομή φαρμακευτικών προϊόντων στη δανική αγορά.
- 53 Τόσο από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως όσο και από τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο οι διάδικοι της κύριας δίκης προκύπτει ότι οι Danfoss και AstraZeneca προσφέρουν δωρεάν εδέσματα στους πελάτες τους

μόνο στο πλαίσιο συναντήσεων που λαμβάνουν χώρα εντός της επιχειρήσεως. Ειδικότερα, η AstraZeneca προσκαλεί ιατρούς και λοιπούς επαγγελματίες στον τομέα της υγείας προκειμένου να τους ενημερώσει, στο πλαίσιο αυτό, περί ασθενειών καθώς και περί της εμπορευματοποίησης και χρήσης των φαρμάκων της. Εξάλλου, τα επίμαχα εδέσματα προσφέρονται στους συμμετέχοντες εντός του κυλικείου οσάκις το απαιτούν η ώρα και η διάρκεια της συνάντησης που μπορεί διαρκεί ακόμη και ολόκληρη την ημέρα.

54 Τα γεγονότα αυτά αποτελούν ενδείξεις ότι τα επίμαχα εδέσματα προσφέρονται για σκοπούς που δεν είναι ξένοι προς την επιχείρηση.

55 Ωστόσο, δεν αμφισβητείται ότι μπορεί να είναι δύσκολο να ελεγχθεί αποτελεσματικώς η επαγγελματική ή μη επαγγελματική φύση της εκ μέρους των κυλικείων επιχειρήσεων παροχής εδεσμάτων, ακόμη και όταν γίνεται στο πλαίσιο της κανονικής λειτουργίας τους. Επομένως, αν προκύπτει από αντικειμενικά δεδομένα —που πρέπει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο— ότι τα εδέσματα προσφέρθηκαν για σκοπούς αυστηρώς επαγγελματικούς, η εν λόγω παροχή εδεσμάτων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

56 Δεύτερον, πρέπει να εξετασθεί αν η εκ μέρους των κυλικείων επιχειρήσεων δωρεάν παροχή εδεσμάτων στο προσωπικό τους επ' ευκαιρία συναντήσεων εργασίας πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών του υποκείμενου στον φόρο για ιδιωτικές ανάγκες του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

57 Δεν αμφισβητείται ότι στον υπάλληλο εναπόκειται καταρχήν να επιλέξει τη φύση, την ακριβή ώρα, ακόμη και τον τόπο των γευμάτων του. Ο εργοδότης δεν επεμβαίνει στις επιλογές αυτές, καθόσον ο υπάλληλος υποχρεούται μόνο να επιστρέψει στον χώρο εργασίας του στις συμφωνημένες ώρες και να παράσχει εκεί τη συνήθη εργασία του.

Επομένως, όπως ισχυρίστηκε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η παροχή εδεσμάτων στους υπαλλήλους σκοπεί, καταρχήν, στην ικανοποίηση ιδιωτικών αναγκών και εξαρτάται από την προσωπική επιλογή των υπαλλήλων στην οποία δεν μπορεί να επέμβει ο εργοδότης. Κατά συνέπεια, υπό κανονικές συνθήκες, η παροχή υπηρεσιών που συνίσταται στη δωρεάν παροχή εδεσμάτων στους υπαλλήλους ικανοποιεί προσωπικές ανάγκες τους κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

58 Αντιθέτως, υπό ειδικές συνθήκες, οι ανάγκες της επιχείρησης μπορούν να επιβάλλουν την εκ μέρους του εργοδότη παροχή εδεσμάτων (βλ., κατ' αναλογία προς την εκ μέρους του εργοδότη μεταφορά των μισθωτών προς τον τόπο εργασίας τους, προαναφερθείσα απόφαση *Fillibeck*, σκέψεις 29 και 30).

59 Αφενός, η Danfoss ισχυρίστηκε, χωρίς να αντικρουσθεί από τη Δανική Κυβέρνηση, ότι τα επίμαχα εδέσματα που αντιπροσωπεύουν λιγότερο από 1 % των γευμάτων του προσωπικού, αφού το υπόλοιπα παρέχονται επί πληρωμή, προσφέρονται αποκλειστικώς στο πλαίσιο συναντήσεων μισθωτών διαφορετικών χωρών που επισκέπτονται την έδρα της επιχείρησης. Όπως υποστήριξε η εταιρία αυτή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η επιχείρηση ωφελείται από την παροχή εδεσμάτων και ποτών στους υπαλλήλους της στο ειδικό πλαίσιο συναντήσεων εντός της επιχείρησης, καθότι μέτρο μπορεί να οργανώνει τα γεύματα αυτά ορθολογικώς και αποτελεσματικώς ελέγχοντας με ποιόν, πού και πότε λαμβάνουν χώρα τα εν λόγω γεύματα εργασίας.

60 Διαπιστώνεται ότι η εκ μέρους του εργοδότη παροχή γευμάτων στους υπαλλήλους του καθιστά δυνατό, μεταξύ άλλων, τον περιορισμό των λόγων διακοπής των συνεδριάσεων. Επομένως, το γεγονός ότι μόνον ο εργοδότης μπορεί να εγγυάται την αδιάκοπη και ομαλή διεξαγωγή των συναντήσεων μπορεί να τον υποχρεώνει να εξασφαλίζει την παροχή εδεσμάτων στους υπαλλήλους που μετέχουν σ' αυτήν.

- 61 Αφετέρου, όπως υποστήριξε η Danfoss κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τα επίμαχα γεύματα αποτελούνται από σάντουιτς και κρύα πιάτα που σερβίρονται στην αίθουσα συνεδριάσεων υπό ειδικές συνθήκες. Από τους ισχυρισμούς αυτούς προκύπτει ότι οι υπάλληλοι δεν επιλέγουν ούτε τον τόπο, ούτε την ώρα, ούτε τη φύση των γευμάτων, αφού η επιλογή αυτή ανήκει αποκλειστικά στον εργοδότη.
- 62 Υπό τις ειδικές αυτές συνθήκες, η εκ μέρους του εργοδότη παροχή εδεσμάτων στους υπαλλήλους δεν ικανοποιεί ιδιωτικές ανάγκες των υπαλλήλων και πραγματοποιείται για σκοπούς που δεν είναι ξένοι προς την επιχείρηση. Το προσωπικό όφελος των υπαλλήλων από τα γεύματα αυτά είναι δευτερεύον σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- 63 Επομένως, οι ιδιαίτερες συνθήκες της οργάνωσης της επιχείρησης αποτελούν ένδειξη ότι οι παροχές που συνίστανται σε δωρεάν εδέσματα για τους υπαλλήλους πραγματοποιούνται για σκοπούς που δεν είναι ξένοι προς την επιχείρηση.
- 64 Πάντως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, υπό το φως των ερμηνευτικών κατευθύνσεων του Δικαστηρίου, αν οι ιδιαιτερότητες των υποθέσεων της κύριας δίκης επί των οποίων καλείται να αποφανθεί, απαιτούν, λαμβανομένων υπόψη των αναγκών των εν λόγω εταιριών, να παρέχει ο εργοδότης δωρεάν γεύματα στους πελάτες και στα μέλη του προσωπικού στο πλαίσιο συναντήσεων εργασίας εντός των εταιριών.
- 65 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, η απάντηση στο τέταρτο και στο πέμπτο ερώτημα είναι ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή, αφενός, δεν αφορά την εκ μέρους των κυλικείων επιχειρήσεων δωρεάν παροχή εδεσμάτων στους πελάτες στο πλαίσιο συναντήσεων εντός των επιχειρήσεων αυτών, εφόσον από αντικειμενικά δεδομένα —που πρέπει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο— προκύπτει ότι τα εδέσματα αυτά παρέχονται για

αυστηρώς επαγγελματικούς σκοπούς. Αφετέρου, η διάταξη αυτή αφορά καταρχήν την εκ μέρους επιχειρήσεως δωρεάν παροχή εδεσμάτων στα μέλη του προσωπικού της εντός της επιχειρήσεως αυτής, εκτός αν οι ανάγκες της επιχειρήσεως, όπως η εγγύηση της αδιάκοπης και ομαλής διεξαγωγής των συναντήσεων εργασίας, απαιτούν να παρέχονται τα γεύματα από τον εργοδότη —γεγονός που επίσης πρέπει να εκτιμηθεί από το αιτούν δικαστήριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 66 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να αποκλείει, μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών που πλήττει τις δαπάνες σχετικά με εδέσματα που προσφέρονται δωρεάν από κυλικεία επιχειρήσεων στους πελάτες και στα μέλη του προσωπικού επ' ευκαιρία συναντήσεων εργασίας, ενώ, κατά τον χρόνο της έναρξεως ισχύος της ίδιας οδηγίας, ο αποκλεισμός αυτός δεν είχε πράγματι εφαρμογή στις εν λόγω δαπάνες, λόγω διοικητικής πρακτικής που φορολογούσε τις παροχές των κυλικείων αυτών βάσει ενός κατ' εκτίμηση κόστους των αγαθών που αντιστοιχεί στο κόστος παραγωγής υπό τη μορφή της τιμής των πρώτων υλών προσαυξημένη με τις δαπάνες

καταβολής μισθού για την παρασκευή και πώληση των εν λόγω εδεσμάτων και ποτών καθώς και τη διαχείριση των κυλικείων, με αντάλλαγμα το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών.

- 2) Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή, αφενός, δεν αφορά την εκ μέρους των κυλικείων επιχειρήσεων δωρεάν παροχή εδεσμάτων στους πελάτες στο πλαίσιο συναντήσεων εντός των επιχειρήσεων αυτών, εφόσον από αντικειμενικά δεδομένα —που πρέπει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο— προκύπτει ότι τα εδέσματα αυτά παρέχονται για αυστηρώς επαγγελματικούς σκοπούς. Αφετέρου, η διάταξη αυτή αφορά καταρχήν την εκ μέρους επιχειρήσεως δωρεάν παροχή εδεσμάτων στα μέλη του προσωπικού της εντός της επιχειρήσεως αυτής, εκτός αν οι ανάγκες της επιχειρήσεως, όπως η εγγύηση της αδιάκοπης και ομαλής διεξαγωγής των συναντήσεων εργασίας, απαιτούν να παρέχονται τα γεύματα από τον εργοδότη —γεγονός που επίσης πρέπει να εκτιμηθεί από το αιτούν δικαστήριο.

(υπογραφές)