

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 11 grudnia 2008 r. *

W sprawie C-371/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vestre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 1 sierpnia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 sierpnia 2007 r., w postępowaniu:

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

* Język postępowania: duński.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 czerwca 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Danfoss A/S przez H. Hansena oraz T. Kristjánssona, advokater,
- w imieniu AstraZeneca A/S przez M. Vesthardtta oraz M. Bruusa, advokater,
- w imieniu rządu duńskiego przez B. Weis Fogh, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Lundgaarda Hansena, advokat,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz S. Schönberga oraz przez S. Maaløe, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 października 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółkami Danfoss A/S (zwaną dalej „Danfoss”) i AstraZeneca A/S (zwaną dalej „AstraZeneca”), z jednej strony, a Skatteministeriet (duńskim ministerstwem finansów), z drugiej, dotyczącego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) nieodpłatnego wydawania posiłków przez stołówki należące do przedsiębiorstw partnerom handlowym oraz pracownikom podczas spotkań służbowych.

Ramy prawne*Uregulowania wspólnotowe*

- 3 Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

- a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do

celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadku kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

- b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością”.

4 Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

5 Do chwili obecnej przepisy wspólnotowe przewidziane w art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie zostały jeszcze wydane z powodu niepodjęcia przez Radę decyzji co do tego, które wydatki można wyłączyć z zakresu prawa do odliczenia podatku VAT.

- 6 Na mocy art. 1 dziewiątej dyrektywy Rady 78/583/EWG z dnia 26 czerwca 1978 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych (Dz.U. L 194, s. 16) niektóre państwa członkowskie, w tym Królestwo Danii, zostały upoważnione do transponowania szóstej dyrektywy najpóźniej do dnia 1 stycznia 1979 r.

Uregulowanie krajowe

- 7 Na mocy duńskiej pierwszej ustawy nr 102 z dnia 31 marca 1967 r. o podatku VAT (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) świadczenie usług nie było co do zasady objęte podatkiem VAT, chyba że wyraźnie wynikało to z przepisów tej ustawy. Na podstawie tejże ustawy świadczenie usług w ramach prowadzenia stołówek przez przedsiębiorstwa nie podlegało takiemu opodatkowaniu, a w konsekwencji przedsiębiorstwom tym nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT związanego z zakupami dokonywanymi do tego celu.

- 8 Artykuł 16 ust. 3 ustawy o podatku VAT przewidywał:

„W podatku naliczonym nie uwzględnia się podatku od zakupów i podobnych czynności związanych z:

- a) wyżywieniem właściciela przedsiębiorstwa oraz pracowników

[...]

e) wydatków reprezentacyjnych i prezentów”.

⁹ Ustawa nr 204 z dnia 10 maja 1978 r., która weszła w życie w dniu 1 października 1978 r., zmieniła ustawę o podatku VAT w celu dokonania transpozycji szóstej dyrektywy. Zgodnie z przepisami tej ostatniej świadczenie usług jest co do zasady objęte podatkiem VAT. Z tego względu sprzedaż żywności i napojów przez stołówki należące do przedsiębiorstw została opodatkowana. Jednakże dotychczasowe przepisy dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia w odniesieniu do kosztów wyżywienia i reprezentacji, znajdujące się w art. 16 ust. 3 ustawy o podatku VAT, nie zostały zmienione.

¹⁰ W listopadzie 1978 r. Momsnævn (komisja administracyjna drugiej instancji — organ właściwy w sprawach podatku VAT) wydała decyzję, zgodnie z którą podstawa opodatkowania podatkiem VAT obciążającym dostawę żywności i napojów w stołówkach należących do przedsiębiorstw powinna być w każdym przypadku co najmniej równa cenie wytworzenia obliczonej na podstawie kosztów produkcji, to znaczy ceny składników oraz kosztów wynagrodzenia związanych z przygotowaniem i sprzedażą żywności i napojów, a także kosztów zarządzania stołówką (zwanej dalej „ceną wytworzenia”). Powyższa praktyka administracyjna pozwalała na całkowite odliczenie podatku VAT naliczonego przy dostawie posiłku. Decyzja Momsnævn została powołana w okólniku administracyjnym z dnia 31 października 1983 r., dotyczącym stołówek (okólnik zwany „VAT-stołówki”).

11 Ustawa nr 375 z dnia 18 maja 1994 r. dokonała reformy ustawy o podatku VAT. Wyłączenie prawa do odliczenia przewidzianego w art. 16 ust. 3 tej ostatniej zostało utrzymane w mocy bez zasadniczych zmian w art. 42 ust. 1 pkt 1, 5.

12 Ustawa nr 375 wprowadziła również do ustawy o podatku VAT przepisy mające na celu zrównanie przekazania towarów lub usług na cele niezwiązane z działalnością gospodarczą z czynnościami dokonywanymi za wynagrodzeniem. Przepisy te, znajdujące się w art. 5 ust. 2 i 3 ustawy o podatku VAT, mają następujące brzmienie:

„2. Przekazanie towarów i usług, jeśli są one wykorzystane na cele wskazane w art. 42 ust. 1 i 2, należy traktować jako dostawy lub świadczenie usług za wynagrodzeniem, pod warunkiem że przysługuje w części lub w pełni prawo do odliczenia w przypadku nabycia, wytworzenia itp. przedmiotowych towarów i usług.

3. Przekazanie usług na cele prywatne właściciela przedsiębiorstwa lub jego pracowników bądź na cele inne niż związane z działalnością, należy traktować jako dostawy lub usługi za wynagrodzeniem”.

13 Ze względu na praktykę administracyjną przywołaną w pkt 10 niniejszego wyroku nie chodziło jednak o stosowanie zasad opodatkowania przekazania towarów i usług na cele prywatne do nieodpłatnej dostawy posiłków w stołówkach należących do przedsiębiorstw na rzecz partnerów handlowych i pracowników podczas spotkań służbowych. Skoro bowiem taka dostawa była uznawana za dokonywaną w zamian za

(fikcyjne) świadczenie wzajemne odpowiadające cenie wytworzenia, towary lub usługi nie mogły być uznawane za „przekazane”, gdyż przekazanie na cele prywatne może mieć miejsce tylko w braku świadczenia wzajemnego za towary lub usługi.

- 14 Na mocy trzech postanowień wydanych w 1999 r. Landsskatteret (sąd podatkowy) stwierdził nieważność powyższej praktyki administracyjnej. Orzekł on, że ogólne zasady ustawy o podatku VAT dotyczące obliczania podatku od sprzedaży muszą być stosowane — pod rygorem stwierdzenia naruszenia szóstej dyrektywy — również w stosunku do stołówek należących do przedsiębiorstw, w ten sposób, że podatek VAT od sprzedaży musi być ustalany na podstawie rzeczywiście otrzymanego świadczenia wzajemnego, a nie ceny wytworzenia.

Postępowania przed sądem krajowymi i pytania prejudycjalne

- 15 Danfoss jest spółką akcyjną prawa duńskiego, której siedziba znajduje się w Danii, a która posiada zakłady w wielu krajach. Produkuje ona i sprzedaje sprzęt z zakresu automatyki przemysłowej przeznaczony do celów kontroli systemów chłodniczych i grzewczych. Spółka posiada stołówki, w których jej pracownikom sprzedawane są żywność i napoje i które wykorzystywane są także do nieodpłatnego wydawania posiłków, po pierwsze, partnerom handlowym podczas spotkań odbywających się w lokalach spółki, a po drugie, pracownikom podczas spotkań służbowych organizowanych przez spółkę.
- 16 AstraZeneca jest przedsiębiorstwem farmaceutycznym, które w ramach swej działalności w zakresie sprzedaży i marketingu zaprasza lekarzy i innych specjalistów w dziedzinie ochrony zdrowia na spotkania informacyjne dotyczące chorób oraz przeznaczenia i stosowania oferowanych przez nie leków. W zależności od pory rozpoczęcia oraz długości spotkań, które mogą trwać od kilku godzin do całego dnia,

ich uczestnikom wydawane są nieodpłatne posiłki w stołówce spółki. W stołówce tej ponadto jedzenie i napoje sprzedawane są pracownikom spółki.

- 17 Źródłem spraw przed sądem krajowym są skargi wniesione przez obie te spółki do Vestre Landsret przeciwko Skatteministeriet w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT nieodpłatnego wydawania posiłków w ich stołówkach partnerom handlowym i pracownikom podczas spotkań służbowych. W przypadku AstraZeneca skarga dotyczy okresu od dnia 1 października 1994 r. do dnia 31 grudnia 1999 r., natomiast skarga Danfoss odnosi się do okresu od dnia 1 października 1996 r. do dnia 30 września 2001 r.
- 18 W przypadku obu tych spółek praktyka administracyjna stosowana od 1978 r. skutkowałą określaniem wysokości podatku VAT na podstawie ceny wytworzenia powyższych posiłków. Wszystkie towary i usługi nabywane z przeznaczeniem do stołówek były uznawane za wykorzystywane dla celów czynności podlegającej opodatkowaniu, w wyniku czego podatek VAT obciążający owe towary i usługi podlegał w całości odliczeniu od podatku VAT, który zobowiązane były zapłacić stołówki.
- 19 Ponieważ w 1999 r. Landsskatteret stwierdził nieważność tej praktyki i uznał, jak to zostało przedstawione w pkt 14 niniejszego wyroku, że podatek VAT powinien być obliczany na podstawie rzeczywiście otrzymanego świadczenia wzajemnego, a nie na podstawie ceny wytworzenia, obie spółki złożyły wnioski o zwrot podatku VAT określonego w oparciu o cenę wytworzenia posiłków wydawanych nieodpłatnie partnerom handlowym i pracownikom podczas spotkań służbowych, w wysokości 5 920 848,19 DKK w przypadku Danfoss oraz w wysokości 825 275 DKK w przypadku AstraZeneca.

- 20 Skatteministeriet oddalił powyższe wnioski, uznając wydawanie posiłków partnerom handlowym za „wydatki reprezentacyjne” objęte wyłączeniem z zakresu prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 42 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku VAT, a wydawanie posiłków pracownikom podczas spotkań służbowych — za „wyżywienie” objęte zakresem wyłączenia z art. 42 ust. 1 pkt 1 tej ustawy.
- 21 Jednakże, biorąc pod uwagę, że Danfoss i AstraZeneca, działając zgodnie z opisaną praktyką administracyjną, odliczyły w całości podatek VAT obciążający zakupy związane z prowadzeniem stołówki, Skatteministeriet stwierdził, iż posiłki te powinny być opodatkowane podatkiem VAT jako czynności przekazania na cele prywatne zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy o podatku VAT. Ponieważ zdaniem ministerstwa podatek w przypadku przekazania na cele prywatne należy ustalać na podstawie ceny wytworzenia, tak samo jak to było w przypadku podatku VAT w ramach uchylonej praktyki administracyjnej, to uznało ono, że nie można dokonać zwrotu żądanego podatku VAT.
- 22 Obie spółki zakwestionowały istnienie podstawy prawnej do zastosowania podatku VAT od rzekomego przekazania na cele prywatne, jak również dopuszczalność ograniczenia prawa do odliczenia przewidzianego w ustawie o podatku VAT.
- 23 W tych okolicznościach Vestre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przesłanką odmowy przez państwo członkowskie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej od dostaw i usług służących wydawaniu posiłków partnerom handlowym i pracownikom w stołówce spółki w związku ze spotkaniami jest istnienie przed wejściem w życie tej dyrektywy na gruncie

ustawodawstwa krajowego uprawnienia do takiej odmowy oraz stosowanie tego uprawnienia w praktyce przez organy podatkowe w taki sposób, że odmawiały one prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej od powyższych dostaw i usług?

- 2) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie ma znaczenie, że stołówki prowadzone przez spółki nie podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT na gruncie krajowych przepisów o podatku VAT obowiązujących w państwie członkowskim przed transponowaniem szóstej dyrektywy VAT w 1978 r., że krajowe przepisy dotyczące wyłączenia odliczeń nie zostały zmienione przez transponowanie szóstej dyrektywy VAT oraz że przepisy o wyłączeniu odliczenia zaczęły dotyczyć tego rodzaju działalności wyłącznie ze względu na fakt, iż stołówki prowadzone przez spółki zostały opodatkowane podatkiem VAT wraz z transponowaniem szóstej dyrektywy VAT?
- 3) Czy wyłączenie z zakresu prawa do odliczenia można uznać za »zachowane« w rozumieniu art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy VAT, jeżeli na podstawie praktyki administracyjnej, takiej jak opisana w postępowaniu przed sądem krajowym, od czasu transponowania szóstej dyrektywy VAT w 1978 r. do 1999 r. istniało prawo do odliczenia podatku VAT od omawianych wydatków?
- 4) Czy art. 6 ust. 2 lit. a) i b) szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepis ten obejmuje nieodpłatne wydawanie posiłków przez spółkę partnerom handlowym w jej własnej stołówce w związku ze spotkaniami odbywającymi się w tejże spółce?
- 5) Czy art. 6 ust. 2 lit. a) i b) szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepis ten obejmuje nieodpłatne wydawanie posiłków przez spółkę swym pracownikom w jej własnej stołówce w związku ze spotkaniami odbywającymi się w tejże spółce?”.

W przedmiocie pytań od pierwszego do trzeciego

- 24 Zwracając się z trzema pierwszymi pytaniami, które należy rozważać łącznie, sąd krajowy w istocie pyta, czy klauzula „standstill” zawarta w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy pozwala organowi podatkowemu powołać się wobec podatnika na wyłączenie prawa do odliczenia zapłaconego naliczonego podatku VAT, a w niniejszej sprawie — na zakaz odliczania podatku naliczonego obciążającego koszty wyżywienia pracowników przedsiębiorstwa i koszty wydatków reprezentacyjnych, mimo że wyłączenie to — chociaż przewidziane w prawie krajowym przed wejściem w życie dyrektywy — nie było w praktyce stosowane do świadczeń wykonywanych przez stołówki ze względu na to, że do dnia 1 października 1978 r. świadczenia te nie były opodatkowane podatkiem VAT, a później ze względu na praktykę administracyjną stosowaną od listopada tego samego roku, zgodnie z którą świadczenia te opodatkowane były na podstawie ceny wytworzenia z jednoczesnym przyznaniem prawa do pełnego odliczenia naliczonego podatku VAT.
- 25 Na wstępie należy przypomnieć, że szósta dyrektywa weszła w życie w Danii w dniu 1 stycznia 1979 r. [zob. podobnie wyroki: z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. s. I-7013, pkt 5, 9; z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4539, pkt 5, 9; zob. także art. 1 dyrektywy 78/583 oraz wreszcie art. 176 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1)].
- 26 Należy także przypomnieć, że zgodnie z podstawową zasadą, na której opiera się system podatku VAT, a która wynika między innymi z art. 2 szóstej dyrektywy, podatek VAT stosowany jest w odniesieniu do każdej czynności obejmującej produkcję lub dystrybucję, po odliczeniu podatku, który obciążał bezpośrednio czynności dokonane na wcześniejszych etapach obrotu. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Wykonywane jest ono od razu w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wszelkie ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT mają wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinny być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w szóstej dyrektywie (zob. podobnie wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto przepisy przewidujące

odstępstwa od zasady przysługiwania prawa do odliczenia podatku VAT, gwarantującego neutralność tego podatku, należy interpretować zawężająco (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 59).

27 Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanawia w sposób wyraźny i niebudzący wątpliwości zasadę odliczania przez podatnika kwot zafakturowanych mu tytułem podatku VAT od dostarczanych mu towarów lub świadczonych mu usług, o ile te towary lub usługi wykorzystywane są dla potrzeb jego własnych czynności podlegających opodatkowaniu (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 43).

28 Zasada powyższa zostaje jednak złagodzona przez wprowadzający odstępstwo przepis art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, a w szczególności przez akapit drugi tego ustępu. Państwa członkowskie mogą bowiem utrzymać w mocy ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia obowiązujące w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym artykule (zob. wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 19, oraz ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 44).

29 Jednakże, jak to zostało wskazane w pkt 5 niniejszego wyroku, ponieważ żadna z propozycji przedłożonych przez Komisję Radzie na podstawie art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie została przez tę ostatnią przyjęta, państwa członkowskie mogą utrzymywać w mocy swoje przepisy w zakresie wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT do chwili, gdy prawodawca wspólnotowy ustanowi wspólnotowy system wyłączeń i dokona w ten sposób stopniowej harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatku VAT. Obecnie prawo wspólnotowe nie zawiera więc żadnego przepisu zawierającego wykaz wydatków, w przypadku których prawo do odliczenia podatku VAT jest wyłączone (wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 30 Jak Trybunał przypomniał w pkt 48 ww. wyroku w sprawie Metropol i Stadler, art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zawiera klauzulę „standstill” przewidującą utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT, które znajdowały zastosowanie przed wejściem w życie szóstej dyrektywy.
- 31 W tym zakresie Trybunał wyjaśnił, że celem tego przepisu jest umożliwienie państwom członkowskim utrzymanie w mocy — do czasu ustanowienia przez Radę wspólnotowego systemu wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT — wszelkich zasad dotyczących wyłączenia prawa do odliczenia rzeczywiście stosowanych przez ich organy władzy publicznej w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 48).
- 32 Zatem w tym kontekście, jeżeli przepisy państwa członkowskiego po wejściu w życie szóstej dyrektywy ograniczają zakres istniejących wyłączeń, a tym samym zbliżają się do celu tej dyrektywy, to należy stwierdzić, że są one objęte zakresem odstępstwa z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy i nie naruszają jej art. 17 ust. 2 (ww. wyroki: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, pkt 22; w sprawie Metropol i Stadler, pkt 45).
- 33 Natomiast nie stanowią odstępstwa dozwolonego na mocy art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, a tym samym naruszają jej art. 17 ust. 2, przepisy krajowe, które po wejściu w życie szóstej dyrektywy poszerzają zakres istniejących wyłączeń, oddalając się tym samym od celu tej dyrektywy (ww. wyroki: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, pkt 17; w sprawie Metropol i Stadler, pkt 46).

- 34 To samo dotyczy także wszelkich zmian dokonanych po wejściu w życie szóstej dyrektywy, które poszerzają zakres wyłączeń stosowanych bezpośrednio przed tymi zmianami (ww. wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, pkt 18).
- 35 Powyższe rozważania należy uwzględnić, udzielając odpowiedzi na trzy pierwsze pytania zadane przez sąd krajowy.
- 36 Po pierwsze, należy stwierdzić, że w Danii do dnia 1 października 1978 r., czyli do dnia wejścia w życie ustawy o podatku VAT, świadczenia usług stołówekowych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT. Z powodu nieopodatkowania tych usług nie było konieczne stosowanie krajowych zasad dotyczących wyłączenia prawa do odliczenia zapłaconego naliczonego podatku VAT.
- 37 Gdy świadczenie usług zostało opodatkowane podatkiem VAT w następstwie zmiany powyższej ustawy, wyłączenie prawa do odliczenia przewidziane w ustawie o podatku VAT nie było już stosowane do usług świadczonych przez stołówki należące do przedsiębiorstw.
- 38 Bowiem wkrótce po tej zmianie wydana została, w listopadzie 1978 r., decyzja Momsnævn, zgodnie z którą, po pierwsze, podstawa opodatkowania podatkiem VAT obciążającym sprzedaż żywności i napojów w stołówkach należących do przedsiębiorstw powinna być co najmniej równa cenie wytworzenia, a po drugie, naliczony podatek VAT podlegał w całości odliczeniu.

39 Jak wynika z powyższego, w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w Danii krajowe zasady dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia zapłaconego naliczonego podatku VAT przewidziane w art. 16 ust. 3 ustawy o podatku VAT nie były w praktyce stosowane w odniesieniu do świadczeń stołówek należących do przedsiębiorstw.

40 Zatem należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie wyłączenie prawa do odliczenia nie było, w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w Danii, rzeczywiście stosowane w odniesieniu do wydatków związanych z posiłkami wydawanymi nieodpłatnie przez stołówki należące do przedsiębiorstw pracownikom oraz partnerom handlowym w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

41 Po drugie, jak to zostało przypomniane w pkt 33 niniejszego wyroku, nie są dopuszczalne przepisy krajowe, które po wejściu w życie szóstej dyrektywy powodują poszerzenie zakresu istniejących wyłączeń, oddalając się tym samym od celu tej dyrektywy.

42 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że ustanawiając w drodze praktyki administracyjnej obowiązującej od listopada 1978 r. do 1999 r. prawo do pełnego odliczenia naliczonego podatku VAT związanego z dostawami żywności i napojów przez stołówki należące do przedsiębiorstw, duńskie organy administracji uniemożliwiły sobie późniejsze wprowadzenie ograniczeń tego prawa. W tym zakresie trzeba podkreślić, że w kontekście art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy należy brać pod uwagę nie tylko akty prawne w ścisłym rozumieniu, ale także akty administracyjne oraz praktykę administracyjną organów władzy publicznej danego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 49).

- 43 Wobec powyższego, odmawiając na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 1 i 5 ustawy o podatku VAT prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT związanego z dostawami żywności i napojów przez stołówki należące do przedsiębiorstw, Skatteministeriet usiłuje poszerzyć zakres tego odliczenia obowiązującego w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy, w celu objęcia nim wydatków na omawiane posiłki, a więc wprowadza zmianę, która oddala duńskie przepisy od celu szóstej dyrektywy, co nie jest dopuszczalne na zasadzie odstępstwa przewidzianego w art. 17 ust. 6 akapit drugi tej dyrektywy.
- 44 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na trzy pierwsze pytania należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie stosowaniu przez państwo członkowskie, po wejściu w życie szóstej dyrektywy, wyłączenia prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT obciążającego wydatki związane z posiłkami wydawanymi nieodpłatnie przez stołówki należące do przedsiębiorstw partnerom handlowym, a także pracownikom w czasie spotkań służbowych, jeżeli w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy wyłączenie to nie było rzeczywiście stosowane w odniesieniu do wskazanych wydatków ze względu na praktykę administracyjną polegającą na opodatkowaniu świadczeń dokonywanych przez stołówki na podstawie ceny wytworzenia, przy jednoczesnym przyznaniu prawa do pełnego odliczenia naliczonego podatku VAT.

W przedmiocie pytań czwartego i piątego

- 45 Zwracając się z pytaniami czwartym i piątym, które należy rozważać łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy spółka będąca podatnikiem VAT, której stołówka wydaje nieodpłatnie posiłki partnerom handlowym lub pracownikom podczas spotkań służbowych odbywających się w siedzibie przedsiębiorstwa, dokonuje nieodpłatnych świadczeń do celów innych niż związane z jej działalnością, zrównanych z odpłatnym świadczeniem usług podlegającym opodatkowaniu w rozumieniu art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

46 Na wstępie należy przypomnieć, że przepis ten zrównuje określone transakcje, z tytułu których podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, z dostawą towarów i świadczeniem usług dokonywanymi odpłatnie. Celem tego przepisu jest zapewnienie równego traktowania podatnika, który przeznacza towary lub usługi do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników z jednej strony, i konsumenta końcowego, który nabywa towar lub usługę tego samego rodzaju, z drugiej strony (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 35; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 25; z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Rec. s. I-4049, pkt 56, oraz z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 23).

47 Jak podnosi rząd duński w swych uwagach pisemnych przedłożonych Trybunałowi, w przypadku gdy podatnik, który mógł odliczyć podatek VAT od nabycia towaru przeznaczonego na cele swego przedsiębiorstwa, przekazuje ten towar z jego majątku na cele prywatne swoje lub swoich pracowników, staje się konsumentem końcowym i musi być jako taki traktowany. W związku z tym art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy uniemożliwia podatnikowi uniknięcia zapłaty podatku VAT w przypadku przekazania towaru na cele prywatne, a tym samym uzyskania nieuzasadnionej korzyści w porównaniu z konsumentem końcowym, który nabywając ten towar, płaci podatek VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 maja 1992 r. w sprawie C-20/91 De Jong, Rec. s. I-2847, pkt 15; ww. wyrok w sprawie Enkler, pkt 33; wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 42; ww. wyroki: w sprawie Fischer i Brandenstein, pkt 56; w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 23).

48 Podobnie art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy nie pozwala na to, aby podatnik lub jego pracownicy otrzymywali usługi wolne od podatku, przy których nabyciu osoba prywatna musiałaby uiścić podatek VAT (ww. wyrok w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 23).

49 Z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z praktyką administracyjną stosowaną od listopada 1978 r. do 1999 r. nieodpłatne wydawanie posiłków w stołówce partnerom handlowym oraz pracownikom podczas spotkań służbowych uznawane było za świadczenie wzajemne odpowiadające cenie wytworzenia. Usługi te nie mogły

więc być uważane za „przekazanie na cele prywatne”, ponieważ przekazanie takie może mieć miejsce wyłącznie w braku świadczenia wzajemnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług (zob. ww. wyrok w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 22—24).

50 Ponieważ w 1999 r. Landsskatteret stwierdził nieważność tej praktyki, nieodpłatne wydawanie posiłków w stołówce należącej do przedsiębiorstwa może być uznane — wbrew twierdzeniom Danfoss — za czynność, z tytułu której nie jest otrzymywane żadne rzeczywiste świadczenie wzajemne, a w konsekwencji wydawanie posiłków może być zakwalifikowane jako przekazanie na cele prywatne. Jednakże wydawanie posiłków może być opodatkowane podatkiem VAT zgodnie z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy tylko pod warunkiem, że służy „do celów innych niż związane z [...] działalnością”.

51 Zatem w pierwszej kolejności należy zbadać, czy nieodpłatne wydawanie posiłków przez stołówki należące do przedsiębiorstw partnerom handlowym podczas spotkań służbowych stanowi świadczenie usług dokonywane przez podatnika do celów innych niż związane z jego działalnością.

52 W tym zakresie należy przypomnieć, że Danfoss jest spółką, która produkuje i sprzedaje na rynku międzynarodowym urządzenia automatyki przemysłowej wykorzystywane w szczególności do kontroli systemów chłodniczych i grzewczych. Natomiast AstraZeneca to spółka farmaceutyczna, której głównym celem działalności jest dystrybuowanie swych produktów farmaceutycznych na rynku duńskim.

53 Z postanowienia odsyłającego, jak i z uwag przedstawionych Trybunałowi przez strony postępowania przed sądem krajowym wynika, że nieodpłatne wydawanie posiłków przez Danfoss i AstraZeneca swym partnerom handlowym miało miejsce wyłącznie

podczas spotkań odbywających się w lokalach przedsiębiorstwa. Ostatnia z wymienionych spółek zaprasza bowiem lekarzy i innych specjalistów z dziedziny ochrony zdrowia w celu poinformowania ich o chorobach oraz o przeznaczeniu i stosowaniu jej produktów medycznych. Ponadto omawiane posiłki są wydawane uczestnikom spotkań w stołówce, w zależności od czasu rozpoczęcia lub trwania spotkania.

54 Te okoliczności stanowią wskazówkę, że wydawanie omawianych posiłków nie jest dokonywane do celów innych niż związane z prowadzoną działalnością.

55 Jednak prawdą jest, że skuteczna kontrola w zakresie celu wydawania posiłków w stołówkach należących do przedsiębiorstw, w tym również w ramach zwykłego ich funkcjonowania, może być trudna. Zatem, jeśli z obiektywnych okoliczności wynika — co winien zbadać sąd krajowy — że wydawanie posiłków rzeczywiście dokonywane było do celów ściśle związanych z działalnością gospodarczą, to czynności te nie będą objęte zakresem zastosowania art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

56 W drugiej kolejności należy zbadać, czy nieodpłatne wydawanie posiłków przez stołówki należące do przedsiębiorstw pracownikom tych ostatnich przy okazji spotkań służbowych należy traktować jako świadczenie usług przez podatnika na prywatne cele jego pracowników, czy też, ogólniej, do celów innych niż związane z jego działalnością.

57 Poza sporem jest, że zwykle do pracownika należy wybór rodzaju, dokładnego czasu lub miejsca spożywania posiłku. Pracodawca w tym zakresie nie interweniuje, ponieważ obowiązkiem pracownika jest jedynie powrót do miejsca pracy o odpowiedniej porze i wykonywanie swoich zwykłych zajęć. Zatem, jak podniosła Komisja podczas

rozprawy, wydawanie posiłków pracownikom ma co do zasady na celu zaspokojenie potrzeb prywatnych i należy do sfery wyboru pracownika, w której pracodawca nie interweniuje. Wynika z tego, że w zwykłych okolicznościach świadczenie usług polegających na nieodpłatnym wydawaniu posiłków pracownikom zaspokaja prywatne potrzeby tych ostatnich w rozumieniu art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

58 Natomiast w szczególnych okolicznościach potrzeby danego przedsiębiorstwa mogą wymagać, by sam pracodawca zapewniał posiłki pracownikom (zob. analogicznie do przewozu pracowników do miejsca pracy zapewnianego przez pracodawcę ww. wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 29, 30).

59 Po pierwsze, Danfoss wyjaśniła, nie spotykając się ze sprzeciwem rządu duńskiego, że omawiane posiłki, które stanowią mniej niż 1% posiłków wydawanych pracownikom, podczas gdy reszta wydawana jest odpłatnie, są oferowane wyłącznie w ramach spotkań pracowników przyjeżdżających z różnych krajów, odbywających się w siedzibie przedsiębiorstwa. Zgodnie z tym, co spółka ta podniosła na rozprawie, interes przedsiębiorstwa w zapewnieniu swym pracownikom posiłków i napojów przy tej specyficznej okazji spotkań wewnętrznych polega na tym, że może ona zorganizować posiłki w sposób praktyczny i skuteczny, kontrolując gdzie, kiedy i z kim owe obiady służbowe się odbywają.

60 Należy przyznać, że zapewnianie posiłków swoim pracownikom pozwala pracodawcy między innymi na ograniczenie możliwości przerywania spotkań. Dlatego, dla zapewnienia sprawnego i nieprzerwanego przebiegu spotkań, pracodawca może zobowiązać się do zapewniania posiłków pracownikom uczestniczącym w tych spotkaniach.

- 61 Po drugie, jak to wyjaśniła Danfoss na rozprawie, omawiane posiłki składają się z kanapek i zimnych dań podawanych w salach spotkań w szczególnych okolicznościach. Z wyjaśnień tych wynika, że pracownicy nie mogą wybrać ani miejsca, ani czasu, ani też rodzaju posiłku, ponieważ wyborów tych dokonuje pracodawca.
- 62 W tych szczególnych okolicznościach zapewnianie posiłków przez pracodawcę swym pracownikom nie służy zaspokajaniu prywatnych potrzeb tych ostatnich i nie jest dokonywane w celach innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa. Osobista korzyść, jaka wynika z tego dla pracowników, wydaje się mieć jedynie charakter uboczny względem potrzeb przedsiębiorstwa.
- 63 Szczególny sposób, w jaki przedsiębiorstwo jest zorganizowane, stanowi zatem wskazówkę, że świadczenia polegające na nieodpłatnym wydawaniu posiłków pracownikom nie są wykonywane w celach innych niż związane z jego działalnością.
- 64 Jednak do sądu krajowego należy ustalenie, w świetle wskazówek interpretacyjnych podanych przez Trybunał, czy szczególne okoliczności toczącej się przed tym sądem sprawy wymagają, by ze względu na potrzeby przedsiębiorstw pracodawca zapewniał nieodpłatne wydawanie posiłków partnerom handlowym i pracownikom podczas spotkań służbowych odbywających się w siedzibie tych przedsiębiorstw.
- 65 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytania czwarte i piąte należy odpowiedzieć, że art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż przepis ten, po pierwsze, nie dotyczy nieodpłatnego wydawania posiłków w stołówkach należących do przedsiębiorstw partnerom handlowym w związku ze spotkaniami odbywającymi się w lokalach owych przedsiębiorstw, jeżeli z obiektywnych okoliczności wynika — co winien zbadać sąd krajowy — że posiłki te wydawane są w celach ściśle związanych

z działalnością gospodarczą. Po drugie, przepis ten co do zasady dotyczy nieodpłatnego wydawania posiłków przez przedsiębiorstwo swym pracownikom w lokalach tego przedsiębiorstwa, chyba że — co również winien zbadać sąd krajowy — potrzeby przedsiębiorstwa, jak na przykład potrzeba zapewnienia sprawnego i nieprzerwanego przebiegu spotkań służbowych, wymagają od pracodawcy zapewnienia takich posiłków.

W przedmiocie kosztów

- ⁶⁶ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przez państwo członkowskie, po wejściu w życie szóstej dyrektywy, wyłączenia prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej obciążającego wydatki związane z posiłkami wydawanymi nieodpłatnie przez stołówki należące do przedsiębiorstw partnerom handlowym oraz pracownikom w czasie spotkań służbowych, jeżeli w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy wyłączenie to nie było rzeczywiście stosowane w odniesieniu do wskazanych wydatków ze względu na praktykę administracyjną polegającą na opodatkowaniu świadczeń dokonywanych przez stołówki w oparciu o wysokość ceny wytworzenia obliczonej na podstawie kosztów produkcji, to znaczy ceny

składników i kosztów wynagrodzenia związanych z przygotowaniem i sprzedażą żywności i napojów oraz kosztów zarządzania stołówką, przy jednoczesnym przyznaniu prawa do pełnego odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

- 2) Artykuł 6 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten, po pierwsze, nie dotyczy nieodpłatnego wydawania posiłków w stołówkach należących do przedsiębiorstw partnerom handlowym w związku ze spotkaniami odbywającymi się w lokalach owych przedsiębiorstw, jeżeli z obiektywnych okoliczności wynika — co winien zbadać sąd krajowy — że posiłki te wydawane są w celach ściśle związanych z działalnością gospodarczą. Po drugie, przepis ten co do zasady dotyczy nieodpłatnego wydawania posiłków przez przedsiębiorstwo swym pracownikom w lokalach tego przedsiębiorstwa, chyba że — co również winien zbadać sąd krajowy — potrzeby przedsiębiorstwa, jak na przykład potrzeba zapewnienia sprawnego i nieprzerwanego przebiegu spotkań służbowych, wymagają od pracodawcy zapewnienia takich posiłków.

Podpisy