

Vec C-371/07

Danfoss A/S a AstraZeneca A/S

proti

Skatteministeriet

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Vestre Landsret)

„Šiesta smernica o DPH – článok 6 ods. 2 – Bezplatné poskytovanie služieb vykonávané zdaniteľnou osobou na iné ako podnikateľské účely – Právo na odpočet DPH – článok 17 ods. 6 druhý pododsek – Možnosť členských štátov zachovať vylúčenia práva na odpočet stanovené v ich vnútroštátnej právnej úprave v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe*

(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 6 druhý pododsek)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné plnenia*

(Smernica Rady 77/388, článok 6 ods. 2)

1. Článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát uplatnil po nadobudnutí účinnosti tejto smernice vylúčenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe zaťažujúcej výdavky spojené s bezplatným poskytovaním stravy obchodným partnerom a zamestnancom v závodných jedálňach v súvislosti s pracovnými stretnutiami, zatiaľ čo v čase tohto nadobudnutia účinnosti uvedené vylúčenie nebolo účinne uplatniteľné na tieto výdavky z dôvodu správnej praxe zdaňujúcej plnenia poskytnuté týmito jedálňami do výšky ich reálnej ceny vypočítanej na základe výrobných nákladov, to znamená ceny surovín a mzdových nákladov vzťahujúcich sa na prípravu a predaj týchto potravín a nápojov, ako aj na správu závodných jedální, výmenou za právo na úplný odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe.

(pozri bod 44, bod 1 výroku)

2. Článok 6 ods. 2 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, ktorý na účely zdanenia daňou z pridanej hodnoty považuje určité plnenia, za ktoré platiteľ dane v skutočnosti neprijme žiadnu reálnu protihodnotu, za rovnocenné s dodaním tovarov a poskytnutím služieb za protihodnotu, musí byť vykladaný v tom zmysle, že na jednej strane sa netýka bezplatného poskytovania stravy obchodným partnerom v závodných jedálňach podnikov v súvislosti so stretnutiami, ktoré sa uskutočňujú v priestoroch týchto podnikov, ak z objektívnych údajov – čo musí preskúmať vnútroštátny súd – vyplýva, že táto strava sa poskytuje na účely výlučne súvisiace s podnikaním. Na druhej strane sa toto ustanovenie v zásade týka bezplatného poskytovania stravy zamestnancom zo strany podniku v jeho priestoroch, ibaže – čo musí tiež preskúmať vnútroštátny súd – požiadavky podniku, akými

sú napríklad zabezpečenie kontinuity a riadneho priebehu pracovných stretnutí, vyžadujú, aby poskytovanie stravy bolo zabezpečené zamestnávateľom. V tomto ohľade, zatiaľ čo poskytovanie stravy zamestnancom má teda v zásade za cieľ uspokojiť súkromnú potrebu a spadá do osobného výberu zamestnancov, do ktorého zamestnávateľ nezasahuje, naopak, za určitých osobitných okolností sa poskytovanie stravy zamestnancom zo strany zamestnávateľa netýka uspokojenia ich súkromných potrieb a neuskutočňuje sa na iné ako podnikateľské účely. Osobná výhoda, ktorú z toho majú zamestnanci, sa zdá byť doplnková vo vzťahu k potrebám podniku.

(pozri bod 57, 62, 65, bod 2 výroku)

## ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 11. decembra 2008 (\*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 6 ods. 2 – Bezplatné poskytovanie služieb vykonávané zdaniteľnou osobou na iné ako podnikateľské účely – Právo na odpočet DPH – článok 17 ods. 6 druhý pododsek – Možnosť členských štátov zachovať vylúčenia práva na odpočet stanovené v ich vnútroštátnej právnej úprave v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice“

Vo veci C-371/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Vestre Landsret (Dánsko) z 1. augusta 2007 a doručený Súdnemu dvoru 3. augusta 2007, ktorý súvisí s konaním:

**Danfoss A/S,**

**AstraZeneca A/S**

proti

**Skatteministeriet,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a J. Malenovský,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. júna 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Danfoss A/S, v zastúpení: H. Hansen a T. Kristjánsson, advokater,
- AstraZeneca A/S, v zastúpení: M. Vesthardt a M. Bruus, advokater,
- dánska vláda, v zastúpení: B. Weis Fogh, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci K. Lundgaard Hansen, advokat,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou, S. Schønberg a S. Maaløe, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 23. októbra 2008,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 6 ods. 2 a článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťami Danfoss A/S (ďalej len „Danfoss“) a AstraZeneca A/S (ďalej len „AstraZeneca“) a Skatteministeriet (dánske ministerstvo daní) vo veci zaobchádzania z hľadiska dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) s bezplatným poskytovaním stravy obchodným partnerom a zamestnancom v závodnej jedálni v súvislosti s pracovnými stretnutiami.

## Právny rámec

### Právna úprava Spoločnosti

3 Článok 6 ods. 2 prvý pododsek šiestej smernice stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za úhradu sa bude považovať:

- a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná,
- b) bezplatné poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely.“

4 Článok 17 ods. 6 šiestej smernice znie:

„Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť, Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyseľne – *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nespôžujú podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodráta z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.“

Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstupe tejto smernice do platnosti.“

5 K tomuto dŕu eŝte pravidlo Spoloŕenstva uvedené v ŕlánku 17 ods. 6 prvom pododseku ŝiestej smernice nebolo prijaté, pretože v Rade nebola dosiahnutá dohoda o výdavkoch, na ktoré možno stanoviŕ výnimku z práva na odpoŕet DPH.

6 Podŕa ŕlánku 1 deviatej smernice Rady 78/583/EHS z 26. júna 1978 o zosúladení právnych predpisov ŕlenských ŝtátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. ES L 194, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 69) mohli niektoré ŕlenské ŝtáty, medzi ktorými figuruje aj Dánske kráŕovstvo, zaŕaŕ uplatŕovaŕ ŝiestu smernicu najneskôr od 1. januára 1979.

#### *Vnútroŝtátna právna úprava*

7 Podŕa prvého dánskeho zákona ŕ. 102 z 31. marca 1967 o dani z pridanej hodnoty (ŕalej len „zákon o DPH“) poskytovanie sluŕieb v zásade nepodliehalo DPH, ibaŝe to výslovne stanovoval zákon. Poskytovanie sluŕieb v rámci prevádzkovania závodných jedální v podnikoch nepodliehalo uvedenej dani podŕa tohto zákona a tieto podniky v dôsledku toho nemohli vyuŕiŕ právo na odpoŕet DPH zaŕaŕujúcej súvisiace nákupy.

8 Ő 16 ods. 3 zákona o DPH stanovoval:

„Vstupná daŕ nezahŕa daŕ z kúpy a podobných ŕinností vo vzŕahu k:

a) stravovaniu majiteŕov spoločnosti a jej zamestnancov;

...

e) pohostinnosti a darom.“

9 Zákon ŕ. 204 z 10. mája 1978, ktorý nadobudol úŕinnosŕ 1. októbra 1978, zmenil a doplnil zákon o DPH s cieŕom prebraŕ ŝiestu smernicu. V súlade s touto smernicou poskytovanie sluŕieb v zásade podlieha DPH. Z tohto dôvodu sa predaj potravín a nápojov závodnými jedálŕami, ktoré prevádzkujú podniky, stal zdaniteŕným. Skorŝie ustanovenia týkajúce sa vylúŕenia práva na odpoŕet pre stravovanie a pohostinnosŕ uvedené v ŕlánku 16 ods. 3 zákona o DPH vŝak neboli zmenené.

10 V priebehu novembra 1978 Momsnævn (odvolacia správna komisia prísluŝná v oblasti DPH) vydala rozhodnutie, podŕa ktorého základ DPH týkajúci sa poskytovania potravín a nápojov v závodnej jedálni sa musí v každom prípade prinajmenŝom rovnaŕ reŕijnej cene vypoŕítanej na základe výrobných nákladov, to znamená cene surovín a mzdovým nákladom vzŕahujúcim sa na prípravu a predaj týchto potravín a nápojov, ako aj na správu závodných jedální (ŕalej len „reŕijná cena“). Táto správna prax povoŕovala celkový odpoŕet DPH zaplatenej na vstupe z poskytovania stravy. Rozhodnutie Momsnævn bolo prevzaté do administratívneho pokynu z 31. októbra 1983 týkajúceho sa osobitne závodných jedální (pokyn nazvaný „DPH – závodné jedálne“).

11 Zákon ŕ. 375 z 18. mája 1994 pristúpil k prepracovaniu zákona o DPH. Vylúŕenie práva na odpoŕet upravené v Ő 16 ods. 3 tohto zákona bolo zachované bez podstatnej zmeny v Ő 42 ods. 1 bodoch 1 a 5 toho istého zákona.

12 Uvedený zákon ŕ. 375 tiež zaviedol v zákone o DPH ustanovenia o zdanení na úŕely osobného pouŕitia smerujúce k tomu, aby osobné pouŕitie sluŕieb na úŕely mimo podniku bolo považované za ŕinnosŕ vykonávanú za odplatu. Tieto ustanovenia, ktoré sa nachádzajú v Ő 5 ods. 2 a 3 zákona o DPH, znejú takto:

„2. Pouŕitie tovaru alebo sluŕieb na úŕely uvedené v Ő 42 ods. 1 a 2 sa považuje za dodávku

vykonanú za odplatu, pokiaľ vznikol nárok na čiastočný alebo úplný odpust dane z kúpy alebo výroby tovaru a služieb týkajúcej sa tohto tovaru alebo služieb.

3. Osobné použitie tovaru alebo služieb vlastníkom alebo zamestnancami podniku alebo všeobecnejšie na účely mimo podniku sa považuje za dodávku vykonanú za odplatu.“

13 Z dôvodu správnej praxe uvedenej v bode 10 tohto rozsudku však neprichádzalo do úvahy uplatňovanie pravidiel v oblasti bezplatného poskytovania stravy obchodným partnerom a zamestnancom v závodných jedálňach v súvislosti s pracovnými stretnutiami. Vzhľadom na to, že táto dodávka sa považuje za dodávku realizovanú za (fiktívnu) protihodnotu rovnajúcu sa reálnej cene, tovary a služby nemôžu byť považované za „použitia“, keďže použitie prichádza do úvahy len vtedy, ak za tovary a služby nebola poskytnutá protihodnota.

14 V troch uzneseniach prijatých v priebehu roka 1999 Landsskatteret (dánsky súd) vyhlásil danú správnu prax za neplatnú. Dospel k záveru, že všeobecné pravidlá zákona o DPH v oblasti výpočtu dane z predaja sa musia pod hrozbou porušenia šiestej smernice uplatňovať tiež na závodné jedálne prevádzkované podnikmi, takže DPH z predaja mala byť vyrubená z protihodnoty skutočne prijatej a nie z reálnej ceny.

### **Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky**

15 Danfoss je akciová spoločnosť založená podľa dánskeho práva, ktorej sídlo sa nachádza v Dánsku a ktorá je vlastníkom zariadení vo viacerých štátoch. Táto spoločnosť vyrába a uvádza na trh priemyselné automatizačné výrobky, ktoré sa používajú na reguláciu tepla a chladenia. Zamestnancom sa strava a nápoje predávajú v závodných jedálňach, ktoré sa tiež využívajú na bezplatné poskytovanie na jednej strane stravy obchodným partnerom spoločnosti v súvislosti s pracovnými stretnutiami, ktoré sa uskutočňujú v priestoroch podniku, a na druhej strane stravy pre zamestnancov počas pracovných stretnutí v rámci tejto spoločnosti.

16 AstraZeneca je farmaceutickou spoločnosťou, ktorá v rámci svojich predajných a marketingových aktivít pozýva lekárov a iných zdravotníckych odborníkov na stretnutia na účely ich informovania o chorobách a využívaní a používaní jej liekov. V závislosti od doby začatia a dĺžky trvania stretnutí, ktorá môže predstavovať niekedy hodín až celé dni, sa účastníkom ponúka bezplatná strava v závodných jedálňach, ktoré sa za iných okolností používajú na predaj stravy a nápojov pre zamestnancov.

17 Konania vo veciach samých majú svoj pôvod v žalobách podaných na Vestre Landsret týmito dvoma spoločnosťami proti Skatteministeriet vo veci zaobchádzania z hľadiska DPH s bezplatným poskytovaním stravy obchodným partnerom spoločnosti a zamestnancom v súvislosti s pracovnými stretnutiami. Konania sa týkajú, pokiaľ ide o AstraZeneca, obdobia od 1. októbra 1994 do 31. decembra 1999, a pokiaľ ide o Danfoss, obdobia od 1. októbra 1996 do 30. septembra 2001.

18 Vo vzťahu k týmto spoločnostiam mala správna prax uplatniteľná od roku 1978 za následok, že DPH bola stanovená z reálnej ceny poskytovania tejto stravy. Súhrn nákupov určených pre závodné jedálne sa považoval za použitý pre potreby zdaniteľných činností, takže DPH zaťažujúca tieto nákupy bola v celom rozsahu odpustiteľná z DPH dlžnej zo strany závodných jedální.

19 Landsskatteret túto správnu prax vyhlásil za neplatnú v roku 1999, a keďže tento orgán dospel, ako bolo uvedené v bode 14 tohto rozsudku, k záveru, že DPH mala byť stanovená zo skutočne prijatej protihodnoty a nie z reálnej ceny, spoločnosti podali žiadosť o vrátenie DPH, ktorá bola vyrubená z reálnej ceny bezplatne poskytnutej stravy obchodným partnerom a

zamestnancom spoločnosti v súvislosti s pracovnými stretnutiami vo výške 5 920 848,19 DKK v prípade Danfoss a 825 275 DKK v prípade AstraZeneca.

20 Skatteministeriet zamietol tieto žiadosti o vrátenie, keďže považoval poskytovanie stravy obchodným partnerom za „pohostinnosť“ dotknuté vylúčením práva na odpodet upraveným v § 42 ods. 1 bode 5 zákona o DPH a poskytovanie stravy zamestnancom v súvislosti s pracovnými stretnutiami za „stravovanie“ dotknuté vylúčením upraveným v § 42 ods. 1 bode 1 uvedeného zákona.

21 Vzhľadom na to, že Danfoss a AstraZeneca v súlade s vyššie uvedenou správnu praxou odpodetali v celom rozsahu DPH zaávajúcu nákupy ich závodných jedální, Skatteministeriet sa domnieval, že DPH by sa mala uplatniť na túto stravu ako na osobné použitie v súlade s § 5 ods. 2 zákona o DPH. Keže táto dať vzahujúca sa na osobné použitie musí byť poda uvedeného ministerstva vypoítaná z reijnej ceny rovnako ako DPH v rámci zrušenej správnej praxe, zastávalo názor, že nie je opodstatnené vrátiť dotknuté sumy DPH.

22 Uvedené spoločnosti spochybnili existenciu právneho základu pre uplatnenie DPH na tzv. osobné použitie, ako aj zákonnosť obmedzenia práva na odpodet upraveného zákonom o DPH.

23 Za týchto okolností Vestre Landsret rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát môže vylúčiť právo na odpodet [DPH] z plnení použitých na poskytovanie stravy obchodným partnerom a zamestnancom v závodných jedálach v súvislosti s pracovnými stretnutiami len vtedy, ak pred nadobudnutím účinnosti smernice stanovovali vnútroštátne právne predpisy právomoc vylúčiť takéto právo, a pokiaľ túto právomoc v praxi uplatňovali daňové orgány tak, že právo na odpodet [DPH] z týchto plnení bolo odmietnuté?

2. Má pre odpoveť na prvú otázku význam skutočnosť, že a) závodné jedálne spoločnosti nepodliehali DPH poda vnútroštátnej úpravy DPH platnej v dotknutom členskom štáte pred prebratím šiestej smernice v roku 1978, že b) vnútroštátna úprava vylúčenia odpodetu nebola prebratím šiestej smernice zmenená a že c) sa úprava vylúčenia odpodetu stala relevantnou pre takýto druh podnikania výlučne v dôsledku tej skutočnosti, že od prebratia šiestej smernice o DPH podliehajú závodné jedálne DPH?

3. Je vylúčenie práva na odpodet ‚zachované‘ v zmysle článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice, ak v období od prebratia šiestej smernice v roku 1978 do roku 1999 existovalo v dôsledku takej správnej praxe, aká je opísaná v konaniach o veci samej, právo na odpodet pre dotknuté výdavky?

4. Má sa článok 6 ods. 2 písm. a) a b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že sa vzahuje na bezplatné poskytovanie stravy spoločnosťou obchodným partnerom v jej závodnej jedálni v súvislosti s pracovnými stretnutiami v priestoroch spoločnosti?

5. Má sa článok 6 ods. 2 písm. a) a b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že sa vzahuje na bezplatné poskytovanie stravy spoločnosťou zamestnancom v jej vlastnej závodnej jedálni v súvislosti s pracovnými stretnutiami v priestoroch spoločnosti?“

### **O prvej až tretej otázke**

24 Svojimi prvými troma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenie o „standstill“, ktoré sa nachádza v článku 17 ods. 6 druhom

pododseku šiestej smernice, umožní dať ovému úradu brániť zdaniteľnej osobe v práve na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, v predmetnej veci zakázať odpočet dane na vstupe zaťažujúcej výdavky na stravovanie zamestnancov podniku a výdavky na pohostinnosť, zatiaľ čo toto vylúčenie, hoci bolo upravené vo vnútroštátnom práve pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice, nebolo v praxi uplatniteľné na plnenia poskytované závodnými jedálňami z dôvodu, že tieto plnenia nepodliehali až do 1. októbra 1978 DPH a neskôr z dôvodu správnej praxe od novembra toho istého roka zdanujúcej tieto plnenia do výšky ich režijnej ceny výmenou za právo na úplný odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

25 Predovšetkým treba pripomenúť, že šiesta smernica nadobudla v Dánsku účinnosť 1. januára 1979 [pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, body 5 a 9, ako aj zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-40/00, Zb. s. I-4539, body 5 a 9; pozri tiež článok 1 smernice 78/583 a nakoniec článok 176 druhý odsek smernice 2006/112/ES Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1)].

26 Treba tiež pripomenúť, že podľa základnej zásady vzťahujúcej sa na systém DPH a vyplývajúcej najmä z článku 2 šiestej smernice sa DPH uplatňuje na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky na vstupe. Podľa ustálenej judikatúry právo na odpočet upravené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe. Akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má vplyv na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. V dôsledku toho výnimky sú prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42 a citovaný judikatúru). Okrem toho ustanovenia upravujúce odchýlky zo zásady práva na odpočet DPH, ktoré zabezpečujú neutralitu tejto dane, sa majú vykladať doslovne (rozsudok Metropol a Stadler, už citovaný, bod 59).

27 Článok 17 ods. 2 šiestej smernice výslovne a presne uvádza zásadu, že zdaniteľná osoba odpočítava sumy, ktoré sú jej faktúrované na základe DPH za dodané tovary alebo poskytnuté služby, v rozsahu, v akom sú tieto tovary alebo služby použité pre potreby jej zdaniteľných činností (rozsudok Metropol a Stadler, už citovaný, bod 43).

28 Táto zásada je však zmiernená odchylným ustanovením uvedeným v článku 17 ods. 6 šiestej smernice a osobitne v druhom pododseku toho istého odseku. Členské štáty sú totiž oprávnené zachovať svoju právnu úpravu v oblasti vylúčenia práva na odpočet existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice až dovtedy, kým Rada neprijme ustanovenia upravené v tomto článku (pozri rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-345/99, Zb. s. I-4493, bod 19, ako aj Metropol a Stadler, už citovaný, bod 44).

29 Ako však bolo uvedené v bode 5 tohto rozsudku, keďže žiaden z návrhov, ktoré Komisia predložila Rade na základe článku 17 ods. 6 prvého pododseku šiestej smernice, Rada neprijala, členské štáty sú oprávnené zachovať právnu úpravu týkajúcu sa výnimiek z práva na odpočet DPH, ktorá existovala v čase nadobudnutia účinnosti tejto smernice, dovtedy, kým zákonodarca Spoločenstva nestanoví režim výnimiek Spoločenstva a neuskutoční tak postupné zosúladenie vnútroštátnych právnych poriadkov v oblasti DPH. Právo Spoločenstva teda do dnešného dňa neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by vymenovávalo výdavky vylúčené z práva na odpočet DPH (rozsudok z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 23 a citovaná judikatúra).

30 Ako Súdny dvor pripomenul v bode 48 svojho už citovaného rozsudku Metropol a Stadler,

§ 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice obsahuje ustanovenie o „standstill“ požiadajúce so zachovaním vnútroštátnych výnimiek z práva na odpoveť DPH, ktoré boli uplatniteľné pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice.

31 Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že cieľom tohto ustanovenia je umožniť členským štátom, ktoré sa zriadenie režimu Spoločenstva týkajúceho sa vylúčenia z práva na odpoveť DPH Radou, ponechať v platnosti všetky pravidlá vnútroštátneho práva týkajúce sa vylúčenia práva na odpoveť skutočne uplatňované verejnými orgánmi v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice (rozsudok *Metropol a Stadler*, už citovaný, bod 48).

32 V tomto kontexte, ak sa právna úprava členského štátu zmení tak, že po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice zúži pôsobnosť existujúcich vylúčení a priblíži sa tak k cieľu šiestej smernice, je opodstatnené tvrdiť, že táto právna úprava je krytá odchýlkou upravenou v § 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice a neporušuje jej § 17 ods. 2 (rozsudky zo 14. júna 2001, *Komisia/Francúzsko*, C-345/99, už citovaný, bod 22, ako aj *Metropol a Stadler*, už citovaný, bod 45).

33 Naopak, vnútroštátna právna úprava nepredstavuje odchýlku pripustenú § 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice a porušuje § 17 ods. 2 tejto smernice, ak má za účel rozšírenie, po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice, pôsobnosti existujúcich vylúčení a vzdialenie sa od cieľa tejto smernice (rozsudky zo 14. júna 2001, *Komisia/Francúzsko*, C-40/00, už citovaný, bod 17, ako aj *Metropol a Stadler*, už citovaný, bod 46).

34 Platí to aj pre zmenu po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice, ktorá rozširuje pôsobnosť vylúčenia uplatniteľných bezprostredne pred uvedenou zmenou (rozsudok zo 14. júna 2001, *Komisia/Francúzsko*, C-40/00, už citovaný, bod 18).

35 Vo svetle týchto zistení treba odpovedať na tri prvé otázky položené vnútroštátnym súdom.

36 Na jednej strane treba konštatovať, že v Dánsku do 1. októbra 1978, keď nadobudol účinnosť zákon o DPH, poskytovanie služieb závodnými jedálňami nepodliehalo DPH. Z dôvodu tejto absencie zdanenia uvedených plnení nebolo opodstatnené uplatňovať vnútroštátne pravidlá týkajúce sa vylúčenia práva na odpoveť DPH zaplatenej na vstupe.

37 Keď poskytovanie služieb začalo podliehať DPH v nadväznosti na zmenu uvedeného zákona, vylúčenie práva na odpoveť upravené zákonom o DPH nebolo už uplatňované na poskytovanie služieb závodných jedální podnikov.

38 Hneď po tejto legislatívnej zmene bolo totiž v novembri 1978 vydané rozhodnutie *Momsnævnet*, podľa ktorého na jednej strane základ DPH zaťažujúci predaj stravy a nápojov v závodných jedálňach podnikov sa mal rovnať prinajmenšom režiijnej cene poskytovaných plnení a na druhej strane DPH zaplatená na vstupe bola v celom rozsahu odpoveťná.

39 Ako vyplýva z vyššie uvedeného v okamihu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice v Dánsku vnútroštátne pravidlá týkajúce sa vylúčenia práva na odpoveť DPH zaplatenej na vstupe, upravené v § 16 ods. 3 zákona o DPH, neboli v praxi uplatniteľné na plnenia poskytnuté závodnými jedálňami.

40 Je preto nutné konštatovať, že vylúčenie dotknutého práva na odpoveť nebolo v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice v Dánsku účinne uplatniteľné na výdavky spojené so stravou bezplatne poskytovanou závodnými jedálňami pre zamestnancov a obchodných partnerov v zmysle judikatúry Súdneho dvora.



41 Okrem toho, ako bolo pripomenuté v bode 33 tohto rozsudku, nie je prípustná vnútroštátna právna úprava, ktorá má za následok rozšírenie pôsobnosti existujúcich vylúčení po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice, čím sa vzťahuje od jej cieľa.

42 V predmetnej veci treba konštatovať, že zavedením práva na úplný odpodet DPH zaplatenej na vstupe vzťahujúcej sa na poskytovanie stravy a nápojov závodnými jedálňami podnikov prostredníctvom správnej praxe, ktorá bola v platnosti od novembra roku 1978 do roku 1999, si dánska správa vytvorila prekážku neskoršieho zavedenia obmedzenia práva na odpodet tejto dane. V tomto ohľade treba zdôrazniť, že v kontexte článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice treba prihliadnúť nielen na vlastné legislatívne akty, ale tiež na správne akty, ako aj správnu prax orgánov verejnej moci dotknutého členského štátu (rozsudok Metropol a Stadler, už citovaný, bod 49).

43 Odmietnutím podľa § 42 ods. 1 bodov 1 a 5 zákona o DPH práva na odpodet DPH na vstupe spojené s poskytovaním stravy a nápojov závodnými jedálňami podnikov Skatteministeriet zamýšľa rozšíriť pôsobnosť tohto vylúčenia uplatniteľného v okamihu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice na výdavky na dotknutú stravu a zavádza zmenu, ktorá vzťahuje dánsku právnu úpravu od cieľa šiestej smernice, čo nemôže byť prijaté v rámci odchýlky upravenej v článku 17 ods. 6 druhom pododseku tejto smernice.

44 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na tri prvé otázky tak, že článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice musí byť vykladaný v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát uplatnil po nadobudnutí účinnosti tejto smernice vylúčenie práva na odpodet DPH na vstupe vzťahujúcej výdavky spojené s bezplatným poskytovaním stravy obchodným partnerom a zamestnancom v závodných jedálňach v súvislosti s pracovnými stretnutiami, zatiaľ čo v okamihu tohto nadobudnutia účinnosti uvedené vylúčenie nebolo účinne uplatniteľné na tieto výdavky z dôvodu správnej praxe zďalej plnenia poskytnuté týmito jedálňami do výšky ich režijnej ceny výmenou za právo na úplný odpodet DPH zaplatenej na vstupe.

#### **O štvrtej a piatej otázke**

45 Svojou štvrtou a piatou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či spoločnosť podliehajúca DPH, ktorej závodná jedáňa bezplatne poskytuje stravu obchodným partnerom alebo zamestnancom v súvislosti s pracovnými stretnutiami v priestoroch spoločnosti, vykonáva bezplatné plnenia na účely iné ako podnikateľské, ktoré je možné považovať za poskytovanie služieb za odplatu zdaniteľné v zmysle článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

46 Predovšetkým treba pripomenúť, že toto ustanovenie považuje určité plnenia, za ktoré platíte dane v skutočnosti neprijme žiadnu reálnu protihodnotu, za rovnocenné s dodaním tovarov a poskytnutím služieb za protihodnotu. Účelom tohto ustanovenia je zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s platiteľmi dane, ktorí odoberú tovar alebo poskytnú službu pre svoju osobnú potrebu alebo pre potreby svojich zamestnancov na jednej strane a s konečným spotrebiteľom, ktorý si obstará tovar alebo službu rovnakého druhu, na strane druhej (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 35; zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 25; zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049, bod 56, ako aj z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, bod 23).

47 Ako tvrdila dánska vláda vo svojich písomných pripomienkach pred Súdny dvorom, za predpokladu, že zdaniteľná osoba, ktorá mohla odpodíta DPH z kúpy tovaru súvisiaceho s jej podnikom, tento tovar odoberie z majetku svojho podniku pre osobnú potrebu alebo pre osobnú

potrebu svojich zamestnancov, stáva sa konečným spotrebiteľom tovaru a musí sa s ním takto zaobchádzať. V tejto perspektíve článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice bráni tomu, aby sa táto zdaniteľná osoba vyhla zaplateniu DPH v prípade takéhoto osobného použitia a požívala nenáležité výhody v porovnaní s konečným spotrebiteľom, ktorý pri kúpe tovaru zaplatí DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. mája 1992, de Jong, C-20/91, Zb. s. I-2847, bod 15; Enkler, už citovaný, bod 33; z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, bod 42; Fischer a Brandenstein, už citovaný, bod 56, ako aj Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 23).

48 Rovnako článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice bráni tomu, aby zdaniteľná osoba alebo jej zamestnanci boli oslobodení od dane z poskytovania služieb zdaniteľnej osoby, za ktoré by súkromná osoba musela zaplatiť DPH (rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 23).

49 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa správnej praxe platnej od novembra 1978 do roku 1999 bezplatné poskytovanie stravy spoločnou obchodným partnerom a zamestnancom v jej závodnej jedálni v súvislosti s pracovnými stretnutiami v priestoroch spoločnosti sa považovalo za vykonávané za protihodnotu zodpovedajúcu reálnej cene za poskytnuté služby. Tie nebolo možné považovať za „osobné použitie“, pretože o osobné použitie ide iba v prípade neexistencie protihodnoty za tovary alebo služby (pozri rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, body 22 až 24).

50 Keďže túto prax zrušil Landsskatteret v roku 1999, bezplatné poskytovanie stravy v závodnej jedálni môže byť na rozdiel od toho, čo tvrdí Danfoss, považované za „innos“, za ktorú sa neprijme žiadna reálna protihodnota a v dôsledku toho považované za osobné použitie. Toto poskytovanie však môže podliehať DPH podľa článku 6 ods. 2 šiestej smernice iba za podmienky, že bude „určené na iné účely ako podnikateľské“.

51 V prvom rade preto treba preskúmať, či bezplatné poskytovanie stravy spoločnou obchodným partnerom v jej závodnej jedálni v súvislosti s pracovnými stretnutiami v priestoroch spoločnosti predstavuje poskytovanie služieb uskutočnené zdaniteľnou osobou na iné účely ako podnikateľské.

52 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Danfoss je spoločnosť, ktorá vyrába a uvádza na medzinárodný trh priemyselné automatizačné výrobky, ktoré sa používajú pri regulácii tepla a chladenia. Pokiaľ ide o AstraZeneca, ide o farmaceutickú spoločnosť, ktorej hlavným predmetom činnosti je distribúcia jej farmaceutických výrobkov na dánsky trh.

53 Ako z vnútroštátneho rozhodnutia, tak aj z pripomienok predložených Súdnemu dvoru účastníkmi konania vo veci samej vyplýva, že bezplatné poskytovanie stravy spoločnosťami Danfoss a AstraZeneca ich obchodným partnerom sa uskutočňuje výlučne v rámci stretnutí, ktoré prebiehajú v priestoroch podniku. Táto posledná uvedená spoločnosť totiž pozýva lekárov a iných zdravotníckych odborníkov na stretnutia na účely ich informovania o chorobách a využití a použití jej liekov. Okrem toho dotknutá strava sa poskytuje účastníkom v závodnej jedálni, ak to znamená, keď sa koná stretnutie, a jeho trvanie, ktoré môže dosiahnuť aj celé dni, vyžadujú.

54 Takéto okolnosti predstavuje ukazovateľ, podľa ktorého sa poskytovanie dotknutej stravy uskutočňuje na podnikateľské účely.

55 Napriek tomu je pravda, že môže byť ťažšie úinne kontrolovať, či poskytovanie stravy závodnými jedálňami podniku súvisí s podnikaním alebo nie, aj keď sa uskutočňuje v rámci bežného fungovania týchto jedální. Ak teda z objektívnych údajov – čo musí preskúmať vnútroštátny súd – vyplýva, že toto poskytovanie stravy sa uskutočnilo na účely výlučne súvisiace s podnikaním, potom nepatrí do pôsobnosti článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

56 Po druhé treba preskúmať, či bezplatné poskytovanie stravy zamestnancom v závodných jedálňach v súvislosti s pracovnými stretnutiami treba považovať za poskytovanie služieb vykonávané zdaniteľnou osobou pre osobné potreby jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné ako podnikateľské účely.

57 Je nepochybné, že zvyčajne je vecou zamestnanca zvoliť si povahu, presnú hodinu, či dokonca miesto svojho stravovania. Zamestnávateľ nevstupuje do tejto voľby, keďže povinnosťou zamestnanca je iba opätovne vrátiť sa na pracovisko v dohodnutý čas a pokračovať vo výkone svojej zvyčajnej práce. Ako to Komisia uviedla na pojednávaní, poskytovanie stravy zamestnancom má teda v zásade za cieľ uspokojiť súkromnú potrebu a spadá do osobného výberu zamestnancov, do ktorého zamestnávateľ nezasahuje. Z toho vyplýva, že za normálnych okolností poskytovanie služieb spočívajúce v bezplatnom poskytovaní stravy zamestnancom uspokojujú ich súkromné potreby v zmysle článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

58 Naopak, za osobitných okolností môžu požiadavky podniku vyvolať potrebu, aby poskytovanie stravy zabezpečil samotný zamestnávateľ (pozri analogicky s dopravou zamestnancov na pracovisko zabezpečenou zamestnávateľom rozsudok Fillibeck, už citovaný, body 29 a 30).

59 Danfoss bez toho, aby to spochybnila dánska vláda, jednak spresnil, že dotknutá strava, ktorá predstavuje menej ako 1 % stravy ponúkanej zamestnancom, pričom zvyšok sa poskytuje za odplatu, sa ponúka výlučne v rámci stretnutí zamestnancov z viacerých štátov, keď sa dostavia do sídla podniku. Ako táto spoločnosť uviedla na pojednávaní, záujem podniku obstaráva stravu a nápoje pre svojich zamestnancov v osobitnom rámci stretnutí v podniku spočíva v jeho schopnosti organizovať túto stravu rozumným a účinným spôsobom a kontrolovať, s kým, kde a kedy sa tieto pracovné obedy uskutočňujú.

60 Treba priznať, že zamestnávateľovi umožňuje zabezpečenie stravy svojim zamestnancom najmä obmedziť príčiny prerušenia stretnutí. Skutočnosť, že iba zamestnávateľ môže zabezpečiť kontinuitu a riadny priebeh pracovných stretnutí, ho môže nútiť zabezpečiť poskytovanie stravy zamestnancom, ktorí sa ich zúčastnia.

61 Okrem toho, ako spresnil Danfoss na pojednávaní, dotknutá strava sa skladá zo sendvičov a studeného občerstvenia servírovaných v rokovacej sále za osobitných okolností. Z týchto spresnení vyplýva, že zamestnanci nemajú na výber ani miesto, ani čas, ani povahu stravy, keďže len zamestnávateľ je sám zodpovedný za ich výber.

62 Za týchto osobitných okolností sa poskytovanie stravy zamestnancom zo strany zamestnávateľa netýka uspokojenia ich súkromných potrieb a neuskutočňuje sa na iné ako podnikateľské účely. Osobná výhoda, ktorú z toho majú zamestnanci, sa zdá byť doplnková vo vzťahu k potrebám podniku.

63 Osobitosti vlastnej organizácii podniku tak predstavujú ukazovateľ, podľa ktorého plnenia spočívajúce v bezplatnom poskytovaní stravy zamestnancom sa uskutočňujú na podnikateľské účely.

64 Je však úlohou vnútroštátneho súdu stanoviť vo svetle výkladu Súdneho dvora, či osobitosti veci samej, o ktorej rozhoduje, vyžadujú, vzhľadom na požiadavky dotknutých spoločností, aby zamestnávateľ zabezpečil bezplatné poskytovanie stravy spoločnosťou obchodným partnerom a zamestnancom v súvislosti s pracovnými stretnutiami v priestoroch týchto spoločností.

65 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na štvrtú a piatu otázku tak, že článok 6 ods. 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane sa netýka bezplatného poskytovania stravy obchodným partnerom v závodných jedálňach podnikov v súvislosti so stretnutiami, ktoré sa uskutočňujú v ich priestoroch, ak z objektívnych údajov – čo musí preskúmať vnútroštátny súd – vyplýva, že táto strava sa poskytuje na účely výlučne súvisiace s podnikaním. Na druhej strane sa toto ustanovenie v zásade týka bezplatného poskytovania stravy zamestnancom zo strany podniku v jeho priestoroch, ibaže čo musí tiež preskúmať vnútroštátny súd – požiadavky podniku, akými sú napríklad zabezpečenie kontinuity a riadneho priebehu pracovných stretnutí, vyžadujú, aby poskytovanie stravy bolo zabezpečené zamestnávateľom.

## O trovách

66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát uplatnil po nadobudnutí účinnosti tejto smernice vylúčenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe zaťažujúcej výdavky spojené s bezplatným poskytovaním stravy obchodným partnerom a zamestnancom v závodných jedálňach v súvislosti s pracovnými stretnutiami, zatiaľ čo v prípade tohto nadobudnutia účinnosti uvedené vylúčenie nebolo účinne uplatniteľné na tieto výdavky z dôvodu správnej praxe zdajúcej plnenia poskytnuté týmito jedálňami do výšky ich reálnej ceny vypočítanej na základe výrobných nákladov, to znamená ceny surovín a mzdových nákladov vzťahujúcich sa na prípravu a predaj týchto potravín a nápojov, ako aj na správu závodných jedální, výmenou za právo na úplný odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe.

2. Článok 6 ods. 2 šiestej smernice 77/388 musí byť vykladaný v tom zmysle, že na jednej strane sa netýka bezplatného poskytovania stravy obchodným partnerom v závodných jedálňach podnikov v súvislosti so stretnutiami, ktoré sa uskutočňujú v priestoroch týchto podnikov, ak z objektívnych údajov – čo musí preskúmať vnútroštátny súd – vyplýva, že táto strava sa poskytuje na účely výlučne súvisiace s podnikaním. Na druhej strane sa toto ustanovenie v zásade týka bezplatného poskytovania stravy zamestnancom zo strany podniku v jeho priestoroch, ibaže – čo musí tiež preskúmať vnútroštátny súd – požiadavky podniku, akými sú napríklad zabezpečenie kontinuity a riadneho priebehu pracovných stretnutí, vyžadujú, aby poskytovanie stravy bolo zabezpečené zamestnávateľom.

Podpisy

\* Jazyk konania: dánčina.