FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 23. november 2004 [1]

I — Indledning

1. Regeringsrätten, som er den højeste forvaltningsdomstol i Sverige, har fået forelagt en sag, hvis genstand er fastlæggelsen af, hvordan man momsretligt skal anvende merværdiafgiften (herefter »moms«) på måltider, som en virksomhed i hotelbranchen leverer til personale til en lavere pris end kostprisen.

2. Med henblik på at træffe afgørelse i tvisten ønsker Regeringsrätten klarlagt, om sjette direktiv 77/388/EØF [2], nærmere bestemt artikel 2 og 5, stk. 6, samt artikel 6, stk. 2, litra b), er til hinder for nationale bestemmelser, ifølge hvilke udtagelse ligesom gratis transaktioner foreligger i forbindelse med levering af goder eller tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager til en lavere pris end den, til hvilken varen er købt, eller til hvilken ydelsen er leveret.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

II — De relevante retsforskrifter

A — *Fællesskabsretlige bestemmelser: sjette direktiv*

3. Artikel 2, stk. 1, beskriver direktivets anvendelsesområde og bestemmer, at merværdiafgift pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Disse to transaktionsformer defineres i artikel 5, stk. 1, henholdsvis i artikel 6, stk. 1.

4. Beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemanden for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris [artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)].

5. Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han

anvender til privat brug for sig selv eller sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af moms (artikel 5, stk. 6).

6. I disse tilfælde er beskatningsgrundlaget købsprisen for goder eller tilsvarende goder, eller, såfremt en købspris ikke foreligger, kostprisen som fastlagt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted [artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b)].

7. Ifølge artikel 6, stk. 2, litra b), sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller øvrige til virksomheden uvedkommende formål, og disse transaktioner har som beskatningsgrundlag det beløb, som den afgiftspligtige har betalt for at lade tjenesteydelsen udføre [artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c)].

B — *Den svenske lovgivning: lagen om medvärdesskatt*

8. I henhold til lagen om medvärdesskatt (lov 1994: 200), som indeholder de svenske momsregler, forstås ved udtagelse af goder bl.a., at en afgiftspligtig person overdrager et gode til en anden vederlagsfrit eller mod vederlag, som er lavere end købsprisen, eller, såfremt denne er ukendt, lavere end kostprisen på tidspunktet for overdragelsen [kapitel 2, § 2, stk. 2, sammenholdt med kapitel 7, § 3, stk. 2, litra a)].

9. Ved »udtagelse af tjenesteydelser« forstås bl.a., at den afgiftspligtige person udfører, lader udføre, eller på anden måde leverer en tjenesteydelse til eget brug eller til brug for sit personale til privat formål eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, hvis tjenesteydelsen leveres uden vederlag eller til en lavere pris end ydelsens værdi på transaktionstidspunktet [kapitel 2, § 5, stk. 1, første punktum, sammenholdt med kapitel 7, § 3, stk. 2, litra b)].

10. I begge tilfælde er det uomgængeligt nødvendigt for at antage udtagelse, at nedsættelsen ikke er markedsmæssigt betinget. Kapitel 7, § 2, stk. 1, bestemmer, at beskatningsgrundlaget for en sådan udtagelse er den pris for transaktionen, som beregnes ifølge en af de anførte metoder.

III — De faktiske omstændigheder, tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (herefter »Scandic«), som ikke blot driver hotel, men også driver en restaurant, leverer måltider på arbejdsdagene til personalet (hvis antal af ansatte varierer mellem 23 og 25 personer) til en lavere pris end kostprisen [3]. Måltiderne bliver ydet arbejdstagerne, som bærer dem hen i en kantine. Efter måltidet indsamler de porcelæn og bestik mv., som de placerer i særligt indrettede kurve.

12. For at få klarhed over de afgiftsmæssige konsekvenser for de ydelser, jeg lige har beskrevet, adspurgte Scandic med to spørgsmål Skatterättsnämnden (nævn med ansvar for at afgive forhåndsbesked på skatte- og afgiftsområdet). Det første spørgsmål var, om ydelserne skal betragtes som levering af levnedsmidler (afgiftssats 12%) eller som levering af en restaurationstjenesteydelse (afgiftssats 25%). Det andet spørgsmåls genstand var at få præciseret, om beskatningsgrundlaget udgøres af det beløb, arbejdstageren har erlagt, eller om grundlaget måtte fastlægges ved anvendelse af de svenske regler om udtagelsesmoms.

3 — Ifølge forelæggelseskendelsen betaler arbejdstagerne i realiteten et højere beløb end kostprisen, men denne pris vil blive nedsat i fremtiden. Det er denne anden mulighed, som er grundlaget for den forhåndsbesked af skatteretlig art, som har givet anledning til hovedsagen.

13. Ved forhåndsbesked af 10. juni 2002 udtalte nævnet, at der forelå en restaurationstjenesteydelse, hvis beskatningsgrundlag skulle beregnes i medfør af kapitel 2, § 5, stk. 1, første punktum, sammenholdt med kapitel 7, § 3, stk. 2, litra b), i lagen om medvärdesskatt.

14. Herefter anlagde Scandic sag ved Regeringsrätten. Man erklærede sig uenig i denne bedømmelse, ligesom man fandt, at de levnedsmidler, der leveres til virksomhedens arbejdstagere, bør betragtes som levering af goder, hvorfor beskatningsgrundlaget bør fastlægges ud fra den af arbejdstagerne betalte modydelse.

15. Den forelæggende ret nærer tvivl vedrørende spørgsmålet, om det udtagelsesbegreb, som anvendes i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), udelukkende omfatter transaktioner uden vederlag, eller om det også, som den svenske lov, omfatter de transaktioner, hvorunder modtageren kun yder en symbolsk betaling eller i det mindste en betaling, som er tæt forbundet med kostprisen. Retten har med henblik på at fjerne tvivlen forelagt Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) For det tilfælde, at Regeringsrätten ved afgørelsen af sagen måtte finde, at selskabets ydelser skal anses for levering af goder, skal sjette momsdirektivs artikel 2 og artikel 5, stk. 6, da fortolkes således, at disse bestemmelser er til

hinder for, at det i en medlemsstats lovgivning foreskrives, at der ved udtagelse af goder forstås, at en afgiftspligtig person overdrager et gode til en anden mod vederlag, der er af ringere værdi end godernes indkøbspris eller prisen for goderne eller lignende goder, eller, hvis en sådan værdi ikke foreligger, kostprisen?

2) For det tilfælde, at Regeringsrätten ved afgørelsen af sagen måtte finde, at selskabets ydelser skal anses for levering af serveringstjenester, skal sjette momsdirektivs artikel 2 og artikel 6, stk. 2, litra b), da fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for, at det i en medlemsstats lovgivning foreskrives, at der ved udtagelse af tjenesteydelser forstås, at den afgiftspligtige person udfører, lader udføre eller på anden måde leverer en tjenesteydelse til eget brug eller til brug for sit personale til privat formål eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, hvis tjenesteydelsen leveres mod vederlag, der er af ringere værdi end omkostningerne ved at udføre tjenesteydelsen?«

IV — Sagen ved Domstolen

16. Kommissionen samt den svenske, danske og græske regering har afgivet indlæg inden for fristen ifølge artikel 20 i statutten for Domstolen.

17. Den 21. oktober 2004 afholdtes retsmøde, hvorunder Kommissionens befuldmægtigede samt de befuldmægtigede for den svenske, græske og finske regering afgav mundtligt indlæg.

V — Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

A — *Indledende bemærkning: den juridiske bedømmelse af transaktionen*

18. Det, Regeringsrätten ønsker præciseret af Domstolen, er ikke så meget dennes opfattelse af karakteren af den transaktion, der er centrum for tvisten i hovedsagen, eftersom den forelæggende ret har stillet samme spørgsmål i relation til to forskellige hypoteser, alt efter om leveringen af måltider til Scandics ansatte skal betragtes som levering af goder eller som levering af tjenesteydelser. I forbindelse med den fordeling af opgaver, som den præjudicielle procedure indebærer, påhviler det den nationale ret at give en juridisk kvalifikation af de faktiske forhold. Hvis fællesskabsretlige bestemmelser skal finde anvendelse, skal retten efterkomme den fortolkning, som Domstolen afgiver til den.

19. Som Kommissionen bemærker i sit skriftlige indlæg, skal begreberne »levering af goder« og »levering af tjenesteydelser«,

der anvendes i sjette direktiv, fortolkes ensartet, hvorfor det er påkrævet med en præjudiciel dom fra Domstolen. Selv om den svenske ret ikke har spurgt om det, må det således være hensigtsmæssigt at fremdrage de retningslinjer i retspraksis, som Domstolen har lagt vedrørende dette emne.

20. I dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien [4], udtaler Domstolen herved, at der med henblik på at afgøre, om bestemte transaktioner er levering af goder eller levering af tjenesteydelser, må tages hensyn til alle de omstændigheder, hvorunder den pågældende transaktion finder sted, for på dette grundlag at finde de karakteristiske elementer (præmis 12) [5]. Domstolen fandt under anvendelsen af denne regel, at driften af en restaurant på de færger, som varetager den regelmæssige sejlads mellem Faaborg havn (i Danmark) og Gelting havn (i Tyskland), var en tjenesteydelse (præmis 15), fordi det særlige forhold i forbindelse med denne kontraktform var dominerende, mens leveringen af fødevarer kun udgjorde en minimal del af hele transaktionen (præmis 13 og 14) [6].

21. Det er således ikke muligt at opdele det afgiftspligtige emne i dets forskellige dele for at pålægge dem moms separat. Under anvendelsen af princippet »transaktionens udelelighed« [7] søger Domstolen støtte i samtlige bestanddele af en transaktion, som den kvalificerer på den ene eller den anden måde på grundlag af den dominerende bestanddel. Også Regeringsrätten bør følge dette kriterium og generelt undersøge den aktivitet, som Scandic udfolder til fordel for sine ansatte, og koncentrere opmærksomheden på det dominerende element, for herefter at kvalificere transaktionen som enten levering af goder eller levering af tjenesteydelser.

B — *Udtagelsen og momsen*

22. Sagens kerne består i at afgøre, om sjette direktiv tillader, at nationale bestemmelser som udtagelse kvalificerer situationen i tvisten i hovedsagen med den begrundelse, at Scandics ansatte betaler et vist beløb til virksomheden som modydelse til de måltider, der leveres dem, selv om beløbet er lavere end kostprisen.

23. Bogstav og ånd i sjette direktiv, og derfor EF-lovgivers vilje, angiver en retning, som fjerner sig fra denne opfattelse.

4 — Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Sml. I, s. 2395.

5 — Domstolen har anvendt samme kriterium, hvorefter der skal tages hensyn til samtlige de detaljer, der omgiver transaktionen, for at definere visse aktiviteter som »reklameydelser«, jf. herved præmis 16-19 i dom af 17.11.1993 i sagen Kommissionen mod Frankrig (sag C-68/92, Sml. I, s. 5881).

6 — Domstolen udtalte, at levering af spisevarer og drikkevarer til umiddelbar indtagelse på stedet er resultatet af en række tjenesteydelser, der omfatter alt, fra tilberedningen af maden til den faktisk serveres, hvortil kommer, at der stilles en infrastruktur til rådighed for gæsten, der omfatter såvel restaurationslokalet med tilhørende lokaler (garderobe osv.) som møbler og service. Domstolen fandt ikke desto mindre, at transaktionen med kob af spisevarer, der sælges »ud af huset«, hvortil der ikke er knyttet tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser, ikke havde denne karakter (præmis 13 og 14 i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien).

7 — Dette udtryk (»Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung «) er en omskrivning af P. Haunold, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien 2001, s. 111.

1) Hvorfor er udtagelsen afgiftsbelagt?

24. Udtagelse sidestilles med levering af goder eller en levering af tjenesteydelser mod vederlag i medfør af neutralitetsprincippet, der er et grundelement i det fælles momssystem [8], og som tager sigte på, at afgiftsopkrævningen ikke har nogen som helst indflydelse på fremstillingsprocesserne [9], takket være den ensartede behandling af samtlige kommercielle aktiviteter uden at ændre deres pris [10]. Mekanismen er simpel: Moms pålægges forbrugshandlinger som indirekte udtryk for personernes økonomiske formåen; dette resultat opnås ved at lægge afgiften på transaktioner udført af forretningsmænd eller fagfolk, som via overvæltningsteknikken overfører afgiften til den endelige forbruger, således at afgiften bliver »neutral« for de afgiftspligtige, eftersom den alene bæres af det sidste led i kæden, der modtager varen eller nyder godt af tjenesteydelsen [11].

25. Et af sidestykkerne til neutralitetsprincippet er forbuddet mod enhver forskelsbehandling mellem ensartede situationer. I den konkrete sag skal de endelige modtagere og de, som uden at være dette, befinder sig i en tilsvarende faktisk situation, ud fra et momsretligt synspunkt undergives samme afgiftsordning. Derfor skal forretningsdrivende eller fagfolk, når de optræder som endelige erhververe eller endelige brugere, betragtes som sådanne med ligestilling af deres retlige handlinger, for at »undgå, at en afgiftspligtigs private forbrug undgår« at blive afgiftsbelagt [12].

26. I overensstemmelse hermed udtalte Domstolen i De Jong-dommen, som jeg har nævnt i note 12, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, sikrer afgiftsmæssig ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode, og den almindelige forbruger, som erhverver et gode eller en tjenesteydelse af samme art (præmis 15) [13]. I Enkler- [14] og Fillibeck [15] -dommene fastslog Domstolen, at artikel 6, stk. 2, litra a), havde samme formål, og den sidestillede brug af godet til privat brug med en tjenesteydelse mod vederlag.

8 — Jf. dommene af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 12, og af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 9, i hvilke Domstolen udtalte, at princippet ligger til grund for momsen.

9 — C. Lohse, »Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht« i *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien 2001, s. 49.

10 — Denne konsekvens, som blev antaget af L. Mochón Lopez og A. Jabalera Rodriguez i indledningen til det fælles arbejde *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, forlaget *Comares*, Grenada, 2001, s. 14, er begrundelsen for neutralitetsprincippet.

11 — Jeg har anvendt samme ordvalg i punkt 33, henholdsvis punkt 38, i de forslag til afgørelse jeg forelagde den 13.1.2004 og den 25.3.2004 i Lipjes-sagen (dom af 27.5.2004, sag C-68/03, Sml. I, s. 5879) og den 16.9.2004 i Cimber Air-sagen (dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Sml. I, s. 8379).

12 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs den 27.2.1992 i De Jong-sagen (dom af 6.5.1992, sag C-20/91, Sml. I, s. 2847, punkt 10).

13 — I dom af 27.4.1999, sag C-48/97, Kuwait Petroleum, Sml. I, s. 2323, og af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, anvendte Domstolen samme tankegang (præmis 21, henholdsvis præmis 42).

14 — Dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Sml. I, s. 4517, præmis 33.

15 — Dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Sml. I, s. 5577, præmis 25.

27. Det skal kort sagt undgås, at den afgiftspligtige, som efter at have fradraget den moms, han havde betalt ved købet af det gode, som han har brugt i sin virksomhed, kan undgå at betale afgiften, når den pågældende forbruger godet [artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra a)], og han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige køber, som har måttet betale afgiften, han erhvervede godet eller brugte det [16].

28. Neutralitetsprincippet og den ligelige ordning, som det indebærer, medfører samme løsning i tilfælde med levering af tjenesteydelser uden vederlag, som præsteres af den afgiftspligtige til privat brug eller til brug for personalet, som der tages sigte på artikel 6, stk. 2, litra b). Såfremt man søger at opnå, at erhvervsdrivende, der befinder sig i sammenlignelige situationer, bærer en ensartet afgiftsbyrde, befinder den afgiftspligtige, der anvender sine egne tjenesteydelser til privat brug momsretligt i samme situation som private, der på deres side skal betale den: Den første er, ligesom de sidstnævnte, kædens sidste led.

29. Kort sagt kan en afgiftspligtig udtage (artikel 5, stk. 6) eller bruge [artikel 6, stk. 2, litra a)] et gode fra sin virksomhed til uvedkommende formål i forhold til virksomhedens aktivitet. Såfremt den pågældende fradrager momsen på tidspunktet for erhvervelsen af godet, modtager han, når han derefter optræder som endelig forbruger uden at betale afgiften, en uberettiget fordel i forhold til de almindelige købere eller forbrugere, som er pligtige at betale afgiften [17]. Når den afgiftspligtige gratis benytter en tjenesteydelse fra sin virksomhed til private formål [artikel 6, stk. 2, litra b)] uden at betale afgiften, tillader han sig et afgiftsfrit forbrug af privilegeret karakter, som strider imod neutralitetsprincippet.

30. For at lette forståelsen af den fortolkning, jeg foreslår, forekommer det mig ønskeligt at fremlægge nogle eksempler [18].

31. En afgiftspligtig, hvis virksomhed består i udlejning/salg af automobiler, benytter et køretøj til privat brug eller giver det som gave til en ven. Denne overførsel er momspligtig (1 000 EUR), og såfremt momsen ikke erlægges, bliver det endelige forbrug, som afgiften skulle ramme, ganske afgiftsfrit. Derimod gælder det, at såfremt den afgiftspligtige ikke havde fradraget den betalte moms på tidspunktet for købet af køretøjet, ville den afgift, som han måtte betale for udtagelsen, komme oven i den, der allerede var erlagt for købet af bilen (totalbeløbet bliver således 2 000 EUR), hvilket indebærer dobbeltbeskatning, der er uforenelig med

16 — Jf. De Jong-dommen (præmis 15), Enkler-dommen (præmis 33) og Bakcsi-dommen (præmis 42).

17 — Denne tanke er en understrøm i Kühne-dommen, i hvilken Domstolen kendte for ret, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at bestemmelsen udelukker beskatning af afskrivningen på et virksomhedsgode, som anvendes til privat brug, når godet ikke har givet ret til at fradrage momsen, fordi det er købt hos en ikke afgiftspligtig person (præmis 11). Domstolen udtalte sig i lignende vendinger i Bakcsi-dommen (præmis 44).

18 — Jeg tager herved med visse ændringer udgangspunkt i de tilfælde, som fremlægges af A.M. López Molino »Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujeto al IVA »*El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, forlaget *Comares*, Grenada, 2001, s. 49 ff.

neutralitetsprincippet: Såfremt han derimod havde foretaget fradraget, ville samme princip kræve, at han straks betaler afgiften, således at det afgiftsbelagte emne ikke undgår afgift. Derfor betinger sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra a), afgiftsbelæggelsen af udtagelsen af, at indgående afgift forinden er blevet fradraget.

32. Et andet eksempel: En arkitekt udarbejder et projekt med henblik på at bygge sit eget hus. I dette tilfælde begynder og afsluttes »produktionskæden« med tjenesteydelsen og indebærer ikke indledende faser, som kunne have givet anledning til momsbetaling, således at det ikke er muligt at betinge afgiftspålæggelsen af denne transaktion af, at der er fradraget indgående moms, som aldrig er blevet erlagt. Ikke desto mindre bevarer den gældende regel [artikel 6, stk. 2, litra b)] samme formål, som er at undgå, at en afgiftspligtig afgiftsfrit opnår kommercielle ydelser fra sin virksomhed, for hvilke en privatperson skulle have erlagt merværdiafgiften [19].

2) Beskatningsgrundlaget i tilfælde af udtagelse

33. Som hovedregel udgøres beskatningsgrundlaget af den modydelse, der modtages af den, der leverer godet eller tjenesteydelsen [artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv]. Derimod er der i tilfælde af udtagelse tale enten om købsprisen for goderne eller tilsvarende goder, eventuelt kostprisen, eller størrelsen af de omkostninger, den afgiftspligtige har påtaget sig for at udføre tjenesteydelsen [artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b) og c)].

34. Der findes altså ingen mellemvej. Referencen er forskellig i tilfælde af udtagelse, fordi modtageren af godet eller tjenesteydelsen ikke foretager nogen betaling, og fordi de bestemmelser, som jeg lige har nævnt, udelukker enhver transaktion, der ikke er gratis.

35. Denne tankegang er i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende modydelsesbegrebet, hvis hovedlinjer kræver, at der mellem sælgeren (eller tjenesteyderen) og erhververen (eller modtageren) består et retsforhold med gensidige pligter, hvorved den førstnævntes vederlag udgør den faktiske modværdi af den fordel, som sidstnævnte har opnået [20]. Der er altså tale om et subjektivt parameter, som i stedet for at anvende en skønnet værdi efter objektive kriterier anven-

19 — Det er de ord, generaladvokat Jacobs anvendte i sit forslag til afgørelse i Mohsche-sagen (punkt 22).

20 — Jf. dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 753, præmis 14, og af 14.7.1998, sag C-172/96, First National Bank of Chicago, Sml. I, s. 4387, præmis 26.

der den faktisk opnåede værdi i hvert enkelt konkrete tilfælde [21]. Det er grunden til, at den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretaget til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag.

36. Som Kommissionen har bemærket, kommer hertil, at intet i sjette direktiv eller i retspraksis kræver, at beskatningsgrundlaget fastlægges i overensstemmelse med den sædvanligt skønnede værdi ved den transaktion, der er tale om, på markedet, uafhængigt af den faktisk betalte pris. I samme retning går artikel 11, hvorefter dette element ved fastlæggelsen af afgiftsskylden ikke omfatter prisnedsættelser, rabatter og bonus (punkt A, stk. 3), idet beskatningsgrundlaget reduceres tilsvarende i tilfælde af annullation, ophævelse, opsigelse eller hel eller delvis udebleven betaling eller nedsættelse af prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen foretages (punkt C, stk. 1). Beskatningsrundlaget fastlægges altid på grundlag af den modtagne ydelse [22], hvilken regel på sin side også hviler på neutralitetsprincippet og på karakteren af indirekte skat knyttet til den afgift, som pålægges den økonomiske størrelse, der udgøres af forbruget, hvilket kræver, at afgiftens grundlag fastlægges i overensstemmelse med den reelle »mer«værdi på tidspunktet for den endelige del af den økonomiske bevægelse [23].

37. I den systematik, der ligger til grund for sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), er der ingen plads for andre transaktioner end gratis transaktioner; de øvrige skal, selv om de udføres under kostprisen, betragtes som transaktioner mod vederlag og gribes da af artikel 2, stk. 1. Følgelig hindrer disse bestemmelser en national lovgivning, der kvalificerer udtagelserne som »salg med tab«.

38. Den svenske regering afviser dette standpunkt og hævder, at der ikke er nogen

21 — Jf. Fillibeck-dommen, præmis 13, dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 27, og af 29.3.2001, sag C-404/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2667, præmis 38.

22 — Der er her tale om fast retspraksis, se bl.a. dommen af 29.5.2001, sag C-86/99, Freemans, Sml. I, s. 4167, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis.

23 — Et andet eksempel (jeg benytter herved det tilfælde, som L. Mochón Lopez og A. Jabalera Rodriguez fremlægger i det tidligere nævnte værk, på s. 13): Erhvervsdrivende B sælger til markedsprisen (150 EUR) et bestemt gode, som han har købt hos en anden erhvervsdrivende A for 100 EUR. Ved købet betalte han en moms på 16 EUR (ved en afgiftssats på 16%), og han opnåede 24 EUR ved videresalget, hvilket beløb han overvælter på forbrugeren. Det skyldige beløb er lig med den afgift, han har opkrævet, minus den, han selv har betalt (24 – 16 = 8 EUR), mens den endelige forbruger på sin side skal betale hele beløbet (nemlig 24 EUR). Det vil bemærkes, at afgiften set fra erhvervsdrivende B's synspunkt virker neutralt. Først medfører det nemlig for ham en udgift (16 EUR), som derefter ændres til en indtægt (24 EUR), hvilken fordel derpå neutraliseres ved betaling af differencen (8 EUR) til statskassen. På denne måde har afgiften ingen indflydelse på prisen, hverken på goder eller på tjenesteydelser, som afgiften rammer, eftersom den hverken forudsætter en omkostning eller en fortjeneste for virksomhedens aktivitet. Hvis derimod erhvervsdrivende B af ligegyldigt hvilken grund til 90 EUR må sælge det gode, som han købte for 10 EUR mere, og for hvilket han måtte betale moms på 16 EUR, kan denne ikke beregnes på grundlag af markedsprisen (150 EUR) på trods af transaktionens reelle pris (som var 90 EUR), fordi afgiften ellers ville blive på 24 EUR i stedet for på 14,4 EUR, hvilket ville medføre et tab for den erhvervsdrivende og skade den neutralitet, som skal være retningsgivende for systemet i denne indirekte afgift.

forskel mellem den transaktion, som foretages til en symbolsk pris, og den transaktion, der er gratis. At hævde noget sådant må bedømmes som retorik og mangler konkret relevans, eftersom den forelæggende ret har forklaret, at Scandics arbejdstagere betaler deres måltider med et højere beløb end den omkostning, måltiderne belaster virksomheden med, selv om den »vil kunne blive mindre« i fremtiden, men på intet tidspunkt benytter den forelæggende ret begrebet »symbolsk betaling«.

39. Den frygt for svig, som kommer frem ved regeringens standpunkt, ligesom den kommer frem ved det standpunkt, der indtages af den græske og finske regering, berettiger ikke standpunktet. Det glemmes, at EF-lovgiver har taget hensyn til denne eventualitet og ved sjette direktivs artikel 27 overlader det til medlemsstaterne at undlade at anvende det under visse omstændigheder. Tillige tages der ikke hensyn til det forhold, at den berettigede interesse i at undgå svig ikke bør gøres absolut ved at skabe en hovedregel, som bør forblive en undtagelse (beskatningsgrundlaget skal fastlægges på grundlag af markedsværdien af de gratis transaktioner), og ved at udvide rækkevidden af en afgiftsbestemmelse, fordi den analogi, som jeg længere fremme vil forklare, næppe er forenelig med det ledende princip på et område i retsordenen.

40. Under alle omstændigheder forekommer den svenske regerings opfattelse mig at være uantagelig, selv om den tager sigte på at bevare afgiftens neutralitet. Regeringen forklarer i sit indlæg, at hvis en virksomhed subventionerer de måltider, som den tilbyder personalet, ved at anvende tjenesteydelserne fra et andet restaurationsselskab, overfører selskabet til det sidstnævnte selskab det tilsvarende beløb i støtte og kompletterer det ved hjælp af den pris, de ansatte betaler. Denne ydelse er direkte knyttet til prisen og skal i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), integreres i beskatningsgrundlaget. Ifølge regeringen skal den arbejdsgiver, som selv tager sig af restaurationsydelsen til sine arbejdstagere ved at anvende sine egne tjenester, undergå samme behandling, men dette er ikke muligt, når alene det beløb, som betales af de ansatte, er afgiftspligtigt.

41. Den svenske regering giver begrebet »subvention« en rækkevidde, som passer dårligt til det, fordi sjette direktiv anvender det i en teknisk-juridisk betydning som middel for det offentlige til at fremme en særlig sektor ved at tildele private fordele af økonomisk karakter. Derfor kræver Domstolen, at subventionen tildeles af myndighederne, hvilken betingelse indebærer, at tre parter er implicerede, nemlig den myndighed, der tildeler subventionen, det organ, som har fordel heraf, og den endelige forbruger [24]. Kort sagt omfatter artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), alene de tilskud, som

24 — Dom af 22.11.2001, sag C-184/00, Office des produits wallons, Sml. I, s. 9115, præmis 10. Samme tankegang findes i dom af 15.7.2004, sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 6845, præmis 32, og sag C-144/02, Kommissionen mod Tyskland, præmis 31, Sml. I, s. 6985, præmis 31.

udgør den samlede eller delvise modydelse for en transaktion med levering af goder eller tjenesteydelser, og som tildeles af tredjemand til sælgeren eller tjenesteyderen [25].

42. Reelt er den svenske regering uvidende om den materielle dimension af lighedsprincippet, der er knæsat i de afgiftsretlige regler, og som på samme måde, som det kendes i strafferetten vedrørende frihedsrettighederne, tager sigte på, at lovgivningsmagten som øverste statsmyndighed er den eneste, der kan foretage indgreb i borgernes formuessfære [26]. Dette princip har som uomgængeligt sidestykke forbuddet mod at fortolke afgiftsbestemmelser analogt til skade for den afgiftspligtige, idet formålet er at hindre, at de, som gennemfører reglerne i almindelighed, og domstolene i særdeleshed, går videre, end hvad der er konkretiseret som lovsformål ved at opkræve skatter og afgifter for transaktioner, som ikke omhandles i bestemmelserne. Ved at foreslå at udvide tilskudsbegrebet som knæsat i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), anvender den svenske regering denne fortolkningsteknik, men den pågældende måde at udvide afgiftsreglernes objektive rækkevidde på er udtrykkeligt forbudt i visse medlemsstaters retssystemer [27].

25 — Jf. konklusionen i dommen i sagen Office des produits wallons.

26 — Det var i middelalderen, at lighedsprincippet tog form på områderne for »strafferetten« og »afgiftsretten«, hvor det skulle begrænse suverænens prærogativer. I Spanien kunne de territoriale fællesskaber, købstæderne og byerne forelægge afstemningen om betalinger til kongens kasser og straffen for visse gerninger til godkendelse ved repræsentative forsamlinger kaldet »Cortes«. Skabelsen af en »enhedsbestræbelse« mellem monarkiet og »det politiske samfund«, som konsoliderede statens politiske organisation og standsede kongemagtens stigende magt, er et konstant element ved dannelsen af de spanske kongedømmer i middelalderen, selv om det indebærer betydelige forskelle og nuancer. I Aragonien og Navarra opnåede Cortes lovgivnings- og budgetkontrol mellem slutningen af det 13. århundrede og midten af det 14. århundrede (se M.A. Ladero Quesada, »España: reinos y señorios medievales«, i *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2. udg., Madrid, 1998, s. 95-129). I Castillien havde denne institution, som nåede sit højdepunkt i det 14. og 15. århundrede, en mere beskeden profil, og dets kompetencer var, selv om institutionen havde en ganske fremtrædende plads i det politiske liv, mere begrænsede (J. Valdeón, »Los reinos christianos a fines de la Edad Media«, i *Historia de España*, éditorial Historia 16, Madrid, 1986, s. 391-455, særligt s. 414-423).

27 — Et eksempel er artikel 14 i Ley General Tributaria Española (lov 58/2003, *Boletin Oficial del Estado* af 18.12.2003), som ikke giver adgang til analogt at udvide grænserne for den afgiftsstiftende kendsgerning, ud over de grænser, som udtrykkeligt er fastsat i artiklen. I Tyskland har Bundesfinanzhof adskillige gange udtalt, at dette kriterium for fortolkning og anvendelse ikke kunne anvendes over for den afgiftspligtige (*Bundessteuerblatt* II 1972, s. 455, på s. 457; *Bundessteuerblatt* II 1976, s. 246, på s. 248; *Bundessteuerblatt* II 1977, s. 283, på s. 287; *Bundessteuerblatt* II 1978, s. 346; *Bundessteuerblatt* II 1979, s. 347; *Bundessteuerblatt* II 1982, s. 618). I den belgiske juridiske litteratur synes der at være fuldstændig enighed om at fordømme fortolkningen af afgiftsregler, der sker ved analogi, hvorved der påberåbes en dom afsagt af Cour de cassation den 13.4.1978 (dommen i sagen den belgiske stat ved finansministeren mod FR., A. og M. Bodson, *Pasicrisie belge* 1978, s. 910). Lignende udtalelser findes især hos A. Tiberghien m. fl., *Mauel de droit Fiscal: 2000* éditions Larcier, 21. udgave, Bruxelles 2000, s. 68 og 69, og M. Dassesse og P. Minne, *Droit Fiscal, principes généreaux et impôts sur les revenus*, éditions Bruylant, 5. udg., Bruxelles, 2001, s. 58 og 59. Situationen i Frankrig er mindre klar, og doktrinen delt (jf. P. Marchessons, *L'interprétation des textes fiscaux*, éditions Economica, Paris 1980, s. 197-234; L. Philip, *Dictionanaire encyclopédique des finances publiques*, éditions Economica, Paris 1991, bind II, s. 971 og 972; L. Trotobas og J.M. Cotteret, *Droit fiscal*, éditions Dalloz, 8. udg., Paris, 1996, s. 272 og 273; F. Donet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, éditions LGDJ., Paris 1997, s. 157-164, og M. Bouvier, *Introduction au drait fiscal général et la théorie de l'impôt* , éditions LGDJ., 5. udg., Paris, 2003, s. 42-47); ikke desto mindre har Cour de cassation udtalt ved en bestemt lejlighed, at fortolkning ved analogi ikke er tilladt i skatte- og afgiftsretten (dom af 25.10.1975, Bull. III, nr. 309, s. 234).

VI — Forslag til afgørelse

43. Henset til mine bemærkninger ovenfor foreslår jeg Domstolen at give følgende besvarelse af Regeringsrättens spørgsmål:

»Artikel 2, artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter udtagelser sidestilles med transaktioner mod vederlag, i hvilke der betales en pris, selv om denne er lavere en købsprisen for de goder, der leveres, lavere end prisen på tilsvarende goder eller lavere end kostprisen for den ydede tjeneste.«