DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

20. januar 2005 *

I sag C-412/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Regeringsrätten (Sverige) ved afgørelse af 29. september 2003, indgået til Domstolen den 3. oktober 2003, i sagen:

Hotel Scandic Gåsabäck AB

mod

Riksskatteverket,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Lenaerts (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues, E. Juhász og M. Ilešič,

* Processprog: svensk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. oktober 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den svenske regering ved A. Kruse og K. Wistrand, som befuldmægtigede

— den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget

— den græske regering ved M. Apessos, V. Pelekou og I. Pouli, som befuldmægtigede

— den finske regering ved A. Guimaraes-Purokoski, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og L. Ström, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. november 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Hotel Scandic Gåsabäck AB (herefter »Scandic«) og Riksskatteverket vedrørende fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for dette selskabs levering af måltider til dets personale.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer, at merværdi pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« (herefter »moms«).

4 I sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmes, at som hovedregel er beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

5 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bestemmer:

»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 for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

6 I tilfælde af udtagelse af et gode som defineret i nævnte artikel 5, stk. 6, indeholder sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, en særlig regel hvad angår fastsættelsen af beskatningsgrundlaget med følgende formulering:

»Beskatningsgrundlaget er:

[...]

b) ved de i artikel 5, stk. 6 [...], omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted.

[...]«

7 Vedrørende tjenesteydelser bestemmer sjette direktivs artikel 6, stk. 2:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften

b) vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

[...]«

8 I medfør af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), er beskatningsgrundlaget »ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

De nationale bestemmelser

9 I medfør af kapitel 2, § 2, stk. 2, i mervärdesskattelagen (den svenske momslov) (SFS 1994, nr. 200, herefter »den svenske lov«) forstås ved udtagelse af goder bl.a., at en afgiftspligtig person overdrager et gode til en anden vederlagsfrit, eller mod vederlag, der er af ringere værdi end beregnet i overensstemmelse med lovens kapitel 7, § 3, stk. 2, litra a), når en sådan nedsættelse ikke er markedsmæssigt betinget. Den i sidstnævnte bestemmelse omhandlede værdi ansættes til indkøbsværdien for varerne eller lignende varer, eller hvis en sådan værdi ikke findes, til kostprisen på tidspunktet for udtagelsen.

10 I henhold til den svenske lovs kapitel 2, § 5, stk. 1, forstås ved udtagelse af tjenesteydelser 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 mod vederlag, der er af ringere værdi end beregnet i overensstemmelse med lovens kapitel 7, § 3, stk. 2, litra b), når en sådan nedsættelse ikke er markedsmæssig betinget. Af sidstnævnte bestemmelse følger, at værdien sættes til omkostningerne, på tidspunktet for »udtagelsen«, ved at levere tjenesteydelsen.

11 Den svenske lovs kapitel 7, § 2, stk. 1, bestemmer, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser, der således er udtaget, udgøres af den i henhold til bestemmelserne i samme lovs kapitel 7, § 3, stk. 2, litra a) eller b), beregnede værdi.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Scandic driver hotel og restaurationsvirksomhed i Sverige. Selskabet leverer til sit personale, ca. 25 personer, frokostmåltider til en fast pris i en af virksomheden særlig indrettet kantine.

13 Personalet betaler en pris for deres måltider, der overstiger Scandics omkostninger hertil. I fremtiden er det imidlertid muligt, at denne pris bliver lavere end omkostningerne. For at få klarhed over de afgiftsmæssige konsekvenser af at levere frokostmåltider til personalet adspurgte Scandic Skätterättsnämnden (et særligt nævn med ansvar for at afgive forhåndsbesked på skatteområdet), om levering af frokost til selskabets personale udgør levering af levnedsmidler (afgiftssats 12%) eller levering af tjenesteydelser (afgiftssats 25%), og om den omstændighed, at selskabet leverer frokost til en pris, der er lavere end omkostningerne ved at levere godet eller tjenesteydelsen, indebærer, at der skal svares udtagelsesmoms efter de svenske lovregler om udtagelse, eller om den pris, den ansatte har erlagt, udgør dette beskatningsgrundlag.

14 Skätterättsnämnden udtalte i en forhåndsbesked af 10. juni 2002, at den omstændighed, at Scandic leverer frokost til personalet, skal anses for en tjenesteydelse, og at der skulle betales moms heraf i medfør af bestemmelserne i kapitel 2, § 5, stk. 1, og kapitel 7, § 3, stk. 2, litra b), i den svenske lov, såfremt frokostens pris var lavere end Scandics omkostninger.

15 Scandic har anlagt sag til prøvelse af nævnte forhåndsbesked ved Regeringsrätten (Sveriges højeste forvaltningsdomstol). Scandic anførte dels, at leveringen af frokost til personalet bør anses for en levering af goder og ikke for en levering af tjenesteydelser, dels at reglerne om udtagelse ikke finder anvendelse, når personalet betaler for leveringen af frokosten.

16 Regeringsrätten har fastslået, at ifølge svensk lovgivning beskattes levering af tjenesteydelser og goder til eget brug såvel når leveringen sker uden vederlag, som når den sker mod et vederlag, der er lavere end indkøbsværdien eller kostprisen for et gode, eller, i givet fald, omkostningen ved at levere tjenesteydelsen. I hovedsagen har man rejst spørgsmålet, om bestemmelserne i sjette direktivs artikel 2, artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), er til hinder for den omhandlede nationale lovgivning.

17 Under disse omstændigheder har Regeringsrätten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

18 De for Domstolen forlagte spørgsmål angår fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for en transaktion bestående i en afgiftspligtig persons levering af goder eller tjenesteydelser til dennes personale til en pris, som er lavere end kostprisen. Spørgsmålene skal navnlig gøre det muligt for den forelæggende ret at vurdere, om den svenske lov, som gennemfører bestemmelserne i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), er forenelig med direktivet i et tilfælde, hvor der reelt erlægges en modværdi for leveringen af et gode eller en tjenesteydelse, men hvor denne modværdi er lavere end godets eller tjenesteydelsens kostpris.

19 Den græske og svenske regering er af den opfattelse, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), udvider området for afgiftspligtige transaktioner i den forstand, at momsen også skal pålægges transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, der ikke finder sted »mod

vederlag« i henhold til direktivets artikel 2. Det fremgår af nævnte bestemmelser, sammenholdt med sjette direktivs artikel 11, punkt A, at direktivets formål er at undgå, at en afgiftspligtig eller dennes personale nyder uberettigede fordele i forhold til almindelige forbrugere (jf. dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 42, og af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 56). Sjette direktiv indebærer i denne henseende, at ikke alene vederlagsfrie transaktioner, men også transaktioner, der foretages til en pris, som er lavere end kostprisen, skal afgiftsbelægges.

20 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og den danske regering har derimod gjort gældende, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), ifølge deres ordlyd alene finder anvendelse på vederlagsfrie transaktioner. Ifølge direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget den modværdi, som arbejdstageren faktisk erlægger til arbejdsgiveren, selv om denne er af ringere værdi end kostprisen for de leverede måltider.

21 Det skal herved påpeges, at i overensstemmelse med hovedregelen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk herved har modtaget. Denne modværdi udgør altså den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (jf. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 16, af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 19, af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 13, og af 29.3.2001, sag C-404/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2667, præmis 38). Desuden skal denne modværdi kunne opgøres i penge (jf. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-dommen, præmis 13, Naturally Yours Cosmetics-dommen, præmis 16, og Fillibeck-dommen, præmis 14).

22 Som generaladvokaten med rette har fremhævet i punkt 35 i forslaget til afgørelse, er den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag. Sidstnævnte begreb forudsætter nemlig udelukkende, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget (jf. i denne retning dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12).

23 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, sidestiller visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med leveringer af goder og tjenesteydelser mod vederlag. Formålet med disse bestemmelser er at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode, eller som leverer tjenesteydelser til sit eget eller til sit personales eget brug på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode eller en tjenesteydelse af samme art, på den anden side (jf. dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 35, Fillibeck-dommen, præmis 25, og Fischer og Brandenstein-dommen, præmis 56). Med henblik på opfyldelsen af dette mål er sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra a), til hinder for, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er bestemt for hans virksomhed, kan unddrage sig momsbetaling, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug eller til brug for personalet og dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms (jf. dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 15, Enkler-dommen, præmis 33, Bakcsi-dommen, præmis 42, og Fischer og Brandenstein-dommen, præmis 56). Tilsvarende er sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), til hinder for, at en afgiftspligtig eller dennes personale opnår afgiftsfritagelse for den afgiftspligtiges tjenesteydelser, for hvilke en privat person skulle have betalt moms.

24 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Scandics personale for fremtiden fortsat skal betale en faktisk modværdi for de af Scandic leverede måltider. Da den

omhandlede transaktion finder sted mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, kan sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), ikke finde anvendelse. De sidstnævnte bestemmelser vedrører nemlig kun vederlagsfrie transaktioner, som i momsmæssig henseende kan sidestilles med transaktioner foretaget mod vederlag.

25 Ifølge den svenske regering vil formålet med og den effektive virkning af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), blive bragt i fare, såfremt en transaktion, der foretages for en symbolsk modværdi, ikke faldt ind under de pågældende bestemmelsers anvendelsesområde. Momsbetaling ville nemlig for en stor dels vedkommende kunne blive omgået, såfremt den afgiftspligtige eller dennes personale kunne erhverve et gode eller en tjenesteydelse for et symbolsk beløb og pålægges afgift på grundlag af denne modværdi.

26 I denne henseende må det fastslås, at det på ingen måde fremgår af forelæggelseskendelsen, at det beløb, som Scandics personale for fremtiden skal betale for leveringen af måltider i Scandics kantine, bliver symbolsk. Under alle omstændigheder kan den af den svenske regering nævnte risiko kun give anledning til en anmodning i henhold til direktivets artikel 27 om, at den pågældende medlemsstat kan indføre undtagelsesforanstaltninger for at undgå visse former for svig eller unddragelse.

27 Den svenske regering har desuden gjort gældende, at i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er tilskud, der er direkte forbundet med de afgiftspligtige transaktioners pris, en del af beskatningsgrundlaget. Såfremt en virksomhed ydede tilskud til måltider, som tilbydes personalet gennem en ekstern restauration, ville den betale tilskudsbeløbet direkte til denne, hvilket ville supplere den pris, som personalet betaler til den eksterne restauration. Et sådant tilskud skal anses for et beløb, som er direkte knyttet til prisen, hvorfor det skulle indgå i

beskatningsgrundlaget i henhold til sidstnævnte bestemmelser. En virksomhed, der yder tilskud til måltider, som det leverer gennem sin egen restauration, bør beskattes på samme måde.

28 Det bemærkes, at i overensstemmelse med hovedregelen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget for levering af et gode eller en tjenesteydelse den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget fra »køberen, aftageren eller tredjemand, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

29 Det sætningsled, som den svenske regering henviser til, vedrører situationer, hvor tre parter er involveret, nemlig den, der yder tilskud, den, der leverer godet eller tjenesteydelsen, og som har fordel af tilskuddet, og den, som køber godet eller modtager tjenesteydelsen (jf. dom af 22.11.2001, sag C-184/00, Office des produits wallons, Sml. I, s. 9115, præmis 10). I det foreliggende tilfælde er der kun to parter, nemlig Scandic som leverandør af goder eller som tjenesteyder og Scandics personale. Som det klart fremgår af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), erlægges modværdien desuden stedse af »køberen, aftageren eller tredjemand«, men derimod aldrig af leverandøren eller tjenesteyderen selv. Den omkostning, som bæres af den afgiftspligtige selv ved leveringen af måltider til personalet, kan derfor ikke indgå i beskatningsgrundlaget for den pågældende transaktion.

30 Det fremgår af de ovenstående betragtninger, at sjette direktivs artikel 2, artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter levering af en vare eller en tjenesteydelse mod en faktisk modværdi udgør udtagelse af et gode eller en tjenesteydelse til eget brug, selv når denne modværdi er lavere end kostprisen for det leverede gode eller den leverede tjenesteydelse.

Sagens omkostninger

31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

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 levering af en vare eller en tjenesteydelse mod en faktisk modværdi udgør udtagelse af et gode eller en tjenesteydelse til eget brug, selv når denne modværdi er lavere end kostprisen for det leverede gode eller den leverede tjenesteydelse.

Underskrifter