FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA
fremsat den 8. oktober 1987 *

Høje Domstol.

1. I - Nederlandenes Hoge Raad, Tredje Afdeling, har forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, stk. 1, litra a), og stk. 4 i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse [1], og af artikel 17, stk. 2, litra a), og stk. 6, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2].

2. Det præjudicielle spørgsmål er blevet rejst under en sag anlagt af selskabet Leesportefeuille »Intiem« mod det nederlandske skattevæsen.

3. Selskabet driver en læsekreds med tidsskrifter, som udbringes til kunderne af et antal bude ansat i selskabet. Da budene anvender deres egne køretøjer til udbringningen, betaler selskabet dem en kørselsgodtgørelse.

4. Kørselsgodtgørelsen er uafhængig af den mængde benzin, der anvendes af budene i forbindelse med udbringningen. For benzinens vedkommende anvendes nemlig følgende system: før arbejdets påbegyndelse, fylder selskabets bude tanken op for egen regning; ved afslutningen af den enkelte arbejdsdag lader selskabet budene fylde tanken op for selskabets regning på en tankstation, som ligger over for selskabets sæde. Den virksomhed, der driver tankstationen, fakturerer herefter det sagsøgende selskab den benzin, tankstationen har leveret budene for selskabets regning.

5. Tvisten opstod, da Intiem blev pålagt at efterbetale et beløb i merværdiafgift, fordi skattevæsenet ikke kunne godkende, at selskabet havde fratrukket hele den moms, som var faktureret selskabet for benzin leveret til dets ansatte.

6. I henhold til den nederlandske lovgivning — det drejer sig om de samlede bestemmelser i artikel 23 i »Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968« (gennemførelsesanordning vedrørende omsætningsafgift 1968) og artikel 16 i »Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968« (gennemførelsesbekendtgørelse vedrørende omsætningsafgift 1968) — har en virksomhed ret til i den afgift, som den skal erlægge, at fradrage en vis procentdel — fastsat af vedkommende minister — af den godtgørelse, som den yder sine ansatte for brug af deres personlige køretøj i virksomhedens tjeneste.

7. Intiem påklagede afgiftsansættelsen til Inspecteur der invoerrechten en accijnzen,

* Oversat fra portugisisk.

1 — EFT 1967, s. 14.

2 — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

der fandt, at de nævnte bestemmelser skulle anvendes dels på kørselsgodtgørelsen til de ansatte, dels på de beløb, der var betalt den benzin, som de ansatte havde anvendt.

8. Intiem indbragte Inspecteur's afgørelse for Gerechtshof, Amsterdam, der frifandt Inspecteur, idet den udtalte, at benzinen leveres til de ansatte og ikke til selskabet, hvorfor dette ikke kan fradrage den moms, der vedrører denne leverance.

9. Da Intiem fandt, at den af de ansatte anvendte benzin leveres direkte til selskabet i forbindelse med dettes aktivitet, og at man derfor skulle anvende artiklerne 3, stk. 1, litra a), og 15, stk. 1, i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift 1968), hvorefter selskabet har ret til at fradrage hele den fakturerede moms, indgav selskabet kassationsankestævning til Hoge Raad, som fandt, at det for at tage stilling til sagen var nødvendigt at anmode Domstolen om en fortolkning af de nævnte fællesskabsregler.

10. Kommissionen, den nederlandske regering og Forbundsrepublikken Tysklands regering har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen; indlæggene er sammenfattet i retsmøderapporten.

11. II — Det kan herefter fastslås, at det for at besvare det af Hoge Raad forelagte spørgsmål navnlig er nødvendigt at gennemgå fradragsreglerne i momssystemet.

12. Retten til at fradrage indgående moms er et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem. I hvert produktions- og omsætningsled (og hver gang en vare passerer forbrugerlandets grænse) betaler den afgiftspligtige til skatteværesenet den afgift, der skal svares ved salg af varen, efter forinden at have fradraget den indgående moms, der i det foregående led er betalt af leverandøren.

13. Det er denne mekanisme, der gør det muligt på det praktiske plan at fastlægge begrebet merværdiafgift, der i artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter[3], defineres som en »generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet«.

14. Formålet med retten til fradrag af den afgift, der direkte belaster de forskellige omkostningselementer, som indgår i varens pris, er, som Domstolen for nylig har fastslået i Rompelman-dommen[4], »helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed«. Domstolen tilføjede: »Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig«.

15. Fradragsreglerne er ensartet formuleret i andet og sjette direktiv, der nævnes i Hoge Raad's dom, idet sjette direktivs artikel 17

3 — EFT 1967, s. 12.

4 — Dom af 14. februar 1985, 268/83, Rompelman mod Minister van Financiën, Sml. s. 655, 664, præmis 19.

blot er en uddybning af de principper, der allerede var fastlagt i andet direktivs artikel 11.

16. Følgelig vil det være hensigtsmæssigt navnlig at gennemgå de relevante bestemmelser i sjette direktiv, som i øvrigt fra ikrafttrædelsestidspunktet har afløst andet direktiv.

17. Artikel 17, stk. 2, litra a)-c), og stk. 6 i sjette momsdirektiv lyder således:

»2) I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person;

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indførte goder;

c) den merværdiafgift, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

...

6) Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er strengt erhvervsmæssige, som f. eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

18. På grundlag af disse bestemmelser kan fradragsreglerne inddeles således: den afgiftspligtige kan i den moms, der påhviler den, fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for: a) goder / tjenesteydelser, der er leveret / præsteret af en anden afgiftspligtig, b) indførte goder (ifølge artikel 2, stk. 2, i sjette direktiv skal der svares moms af indførsel af goder) og c) goder / tjenesteydelser, der udtages / præsteres til eget brug.

19. Det almindelige princip, hvorefter afgiften kun kan fradrages »i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«, dvs. i forbindelse med virksomhedens økonomiske aktivitet, indebærer:

a) Fuld fradragsret for den moms, der opkræves for de goder eller tjenesteydelser, som fuldt ud opfylder den almindelige betingelse;

b) ret til forholdsmæssigt fradrag, for så vidt angår goder og tjenesteydelser, som benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (artikel 17, stk. 5) i henhold til det system, som den enkelte medlemsstat har fastsat under hensyntagen til artikel 17, stk. 5;

c) en virksomhed har ingen ret til fradrag, for så vidt angår udgifter, der, skønt de er afholdt i forbindelse med virksomhedens normale drift, må antages at skulle dække private behov.

Da der ikke kunne opnås enighed i Rådet, indeholder sjette direktiv ikke udtømmende undtagelsesbestemmelser; det anføres blot rent generelt i artikel 17, stk. 6, at udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation ikke giver adgang til fradrag, samt at der fastsættes en frist på fire år til udarbejdelse af en liste over de udgifter, der ikke giver ret til fradrag.

Artikel 17, stk. 6, bestemmer yderligere, at medlemsstaterne indtil da kan opretholde de undtagelser, som allerede gælder ifølge national lovgivning, hvorimod der ikke kan indføres nye (»standstill«-klausul).

20. III - Efter min opfattelse ønsker Nederlandenes Hoge Raad med det forelagte spørgsmål afgjort, om der, med henblik på fradrag af den fulde moms, er tale om et gode, der er leveret det momspligtige selskab i den i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), forudsatte betydning, såfremt benzinen leveres direkte til selskabets ansatte, der anvender den til kørsel for selskabet i egne biler og i forbindelse med selskabets aktivitet, og den faktureres selskabet, der betaler leverandøren direkte.

21. Jeg mener, at spørgsmålet absolut bør besvares bekræftende.

22. Hvis benzinen udelukkende anvendes i erhvervsøjemed i forbindelse med selskabets aktivitet (»i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«), og selskabet direkte betaler leverandøren på grundlag af fakturaer, der er udstedt i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3, bør der gives adgang til fradrag for at undgå, at det samme gode to gange belastes med den samme afgift, i det omfang residualafgiften udgør en del af selskabets omkostningselementer (den anvendte benzin).

23. Det forhold, at benzinen direkte påfyldes de ansattes biler og anvendes for selskabets regning, rokker ikke ved transaktionens juridiske og økonomiske karakter.

24. Leveringen finder sted til opfyldelse af en kontrakt indgået mellem to afgiftspligtige — som optræder som henholdsvis køber og sælger — der har retsvirkninger for forholdet mellem dem. Ifølge kontrakten overdrages retten »til som ejer at råde over et materielt gode« til køberen; ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 1, anses denne overdragelse for det afgørende kriterium for begrebet »levering af goder« med henblik på afgrænsningen af momsens anvendelsesområde (artikel 2, nr. 1). Det er denne overdragelse af *rådighedsretten i juridisk forstand* (og ikke den *fysiske transaktion*), der danner grundlaget for begrebet »afgiftspligtig transaktion«. Min gennemgang af spørgsmålet vil derfor tage udgangspunkt i denne overdragelse.

25. Godets anvendelse i forbindelse med virksomhedens aktivitet bestemmes enten af virksomheden selv eller af en anden kontrakt (arbejdskontrakt) indgået mellem virksomheden og dens ansatte. Da benzinen er et *input* i virksomheden, kan udleveringen heraf til virksomhedens ansatte, for at de kan anvende den i deres biler i virksomhedens tjeneste, ikke anses for en »levering af goder« i den i sjette direktivs artikler 2, stk. 1, og 5, stk. 1, forudsatte betydning; det

ville derfor være meningsløst endnu en gang at opkræve moms med eventuelt fuldt eller delvist fradrag af det tilsvarende beløb, så meget mere som der i så fald ikke ville være tale om overdragelse »mellem afgiftspligtige«.

26. Ud fra et økonomisk synspunkt udgør den benzin, der er faktureret Intiem, og som selskabet skal betale, en del af dets produktionsomkostninger, der som sådanne er belastet af den moms, som er betalt i det foregående led.

27. Den juridiske og økonomiske situation er i det væsentlige den samme, hvad enten virksomheden selv henter varen (benzinen), sender en ansat med en lastvogn fuld af benzindunke eller en tankvogn tilhørende virksomheden, anvender en vognmand eller (ifølge en aftale med det firma, der leverer varen) lader benzinen direkte fylde på biler tilhørende de ansatte, som skal anvende den.

28. Jeg kan dårligt se, hvorfor man skulle antage, at der foreligger en forvridning af momssystemet, fordi visse bogdistributionsvirksomheder — i modsætning til andre — f. eks. råder over tankvogne eller har deres egne benzinlagre.

29. Det er naturligvis klart, at man må sikre sig, at benzinen udelukkende anvendes i erhvervsmæssigt øjemed og ikke til også at dække de ansattes private behov, i hvilket tilfælde man må anvende bestemmelserne vedrørende forholdsmæssigt fradrag med en maksimal procentsats.

30. Sagsøgeren har for Hoge Raad gjort gældende, at det af selskabet anvendte system, der består i kontrakter indgået med dets ansatte og med benzinleverandøren (som beskrevet ovenfor), udgør en garanti for, at alene den benzin, der anvendes til transport i forbindelse med distribution af selskabets tidsskrifter, giver ret til fuldt fradrag af den moms, der indgår i den tilsvarende pris.

31. Dette anbringende er plausibelt, når henses til det anvendte kontrolsystem.

32. Under alle omstændigheder er der her tale om et simpelt faktisk spørgsmål, som det påhviler de nationale retter at tage stilling til ud fra de bevismidler, der anerkendes af den enkelte medlemsstats lovgivning, og inden for rammerne af sjette direktiv. Der består i øvrigt også mulighed for misbrug, hvis budene anvender biler tilhørende virksomheden samt benzin leveret af denne, idet bilerne — medmindre der foretages en effektiv kontrol — kan anvendes til privat brug, uden at virksomheden får kendskab hertil.

33. Det forholder sig helt anderledes med den godtgørelse, som virksomheden yder sine ansatte som følge af, at de anvender deres egne biler i virksomhedens tjeneste. Da de pågældende biler kan anvendes såvel i erhvervsøjemed som til privat brug, er der i den nederlandske lovgivning — i øvrigt i overensstemmelse med direktivet — fastsat en fast grænse for fradraget.

34. Den samme ordning må anvendes på den benzin, der udleveres til de ansatte og betales af selskabet, hvis det måtte fastslås, at benzinen også regelmæssigt anvendes til andre formål end erhvervsmæssige.

35. IV - Jeg skal herefter sammenfattende foreslå, at det af Nederlandenes Hoge Raad forelagte spørgsmål besvares således:

»Når leverancer faktureres en køber i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, og det leverede gode udelukkende anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner inden for køberens virksomhed, indebærer en afgiftspligtigs levering i henhold til kontrakt af et gode direkte til en anden afgiftspligtigs ansatte, at sidstnævnte afgiftspligtige har ret til fradrag af den fulde moms, jfr. sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), også selv om godet er bestemt til forbrug i køretøjer tilhørende de nævnte ansatte.«