FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT P. MENGOZZI fremsat den 22. april 2010 [1]

1. Selv om den fælles momsordning i princippet er ret enkel, kan den, som alle, der beskæftiger sig med den, ved, i praksis give anledning til indviklede situationer. Den foreliggende sag er et eksempel herpå.

2. Domstolen har af en skattedomstol i Det Forenede Kongerige fået forelagt tre spørgsmål om, hvordan man i momsmæssig henseende skal betragte en situation, hvor en arbejdsgiver giver sine ansatte mulighed for i stedet for i form af kontant betaling at modtage en del af deres løn i form af værdikuponer, som kan indløses i detailforretninger.

I — Retsforskrifter

A — *EU-retlige forskrifter*

3. Den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål vedrører bestemmelserne i sjette momsdirektiv [2]. Som anført af den forelæggende ret kan spørgsmålene imidlertid også formuleres på samme måde under henvisning til de tilsvarende bestemmelser i det nyere direktiv 2006/112 [3].

4. I sjette direktivs [4] artikel 2 fastslås følgende:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[…]«

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

4 — Svarer til artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112.

5. Artikel 5 med overskriften »Levering af goder« er affattet således:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[…]«

6. I artikel 6 med overskriften »Tjenesteydelser« [5] bestemmes følgende:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[…]

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

[…]

[…]«

7. I artikel 17 i sjette direktiv [6] med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« fastslås følgende:

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

[…]«

5 — Svarer til artikel 26, stk. 1, i direktiv 2006/112.

6 — Svarer til artikel 168 i direktiv 2006/112.

B — *Den nationale lovgivning*

8. Den forelæggende ret har ikke givet nærmere oplysninger om den nationale lovgivning, da de forelagte spørgsmål udelukkende vedrører fortolkningen af EU-retlige bestemmelser. Følgende fremgår imidlertid af forelæggelseskendelsen og de afgivne indlæg.

II — De faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9. For så vidt angår den skattemæssige behandling af værdikuponer til køb af goder i detailforretninger (de såkaldte »retail vouchers«) bestemmes det generelt i Det Forenede Kongeriges lovgivning, at den detailhandler, der udsteder disse kuponer, og i hvis forretninger kuponerne kan anvendes, først skal svare moms på det tidspunkt, hvor kuponerne faktisk bliver indløst i forbindelse med køb af varer.

12. Sagsøgeren i hovedsagen, Astra Zeneca UK Limited (herefter »Astra Zeneca«), driver virksomhed inden for lægemiddelsindustrien. Selskabet giver sine ansatte mulighed for i stedet for i form af penge delvist at modtage en del af deres løn i form af værdikuponer, der herefter kan indløses i nærmere angivne detailforretninger.

10. Hvis kuponerne som i den foreliggende sag imidlertid udleveres af detailhandleren til et mellemliggende selskab, som herefter videresælger dem til tredjemand, skal den detailhandler, der udsteder kuponerne, ligeledes opkræve moms fra det mellemliggende selskab, selv om han først skal erlægge momsen til skattemyndighederne, når værdikuponen indløses. Ved alle efterfølgende overdragelser af kuponen (dvs. efter det mellemliggende selskab) skal der opkræves og behørigt svares moms.

13. På de ansattes lønseddel afregnes værdikuponerne til en lavere værdi end deres pålydende værdi. En værdikupon på 10 GBP kan f.eks. fremgå af lønspecifikationen som havende en værdi på 9,5 GBP, dvs. at den ansatte kan købe goder til en værdi af 10 GBP, selv om han kun »har brugt« 9,5 GBP af sin løn.

11. Den konkret gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige er, som jeg tidligere har nævnt, imidlertid ikke af relevans for besvarelsen af de forelagte præjudicielle spørgsmål.

14. Konkret fungerer ordningen som beskrevet i det nedenstående.

15. Detailhandleren udsteder værdikuponer med en given pålydende værdi (f.eks. 10 GBP) og sælger dem til en lavere pris (f.eks. 9 GBP) til et mellemliggende selskab. Dette selskab sælger herefter kuponerne til Astra Zeneca, der køber dem til en pris, der er lavere end den pålydende værdi (f.eks. 9,5 GBP). Herefter anvender Astra Zeneca kuponerne som delvis betaling af lønnen til de af dets ansatte, der har valgt at benytte sig af denne mulighed [7].

16. Det spørgsmål, som det sagsøgende selskab har rejst tvist om over for Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder, og som den forelæggende ret er blevet anmodet om at udrede, vedrører momsbehandlingen af værdikuponer, der anvendes som aflønningsform.

17. Den forelæggende ret skal først og fremmest fastslå, om Astra Zeneca skal opkræve den moms fra sine egne ansatte, som er indeholdt i værdikuponerne. Hvis dette ikke er nødvendigt, skal det præciseres, om selskabet har ret til at fradrage den indgående moms, det har erlagt (i forbindelse med indkøbet af værdikuponerne hos det mellemliggende selskab).

18. Den forelæggende ret har følgelig besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF [nu artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112/EF] under de i denne sag foreliggende omstændigheder, hvor en ansat i henhold til sin ansættelsesaftale har ret til at vælge at modtage en del af sin løn i form af en værdikupon med en pålydende værdi, fortolkes således, at arbejdsgiverens levering af en sådan værdikupon til den ansatte udgør en levering af tjenesteydelser mod vederlag?

2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, skal [sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, litra b), [nu artikel 26, stk. 1, litra b), [i direktiv 2006/112/EF]] da fortolkes således, at arbejdsgiverens levering af værdikuponen til den ansatte i henhold til ansættelsesaftalen skal behandles som en levering af tjenesteydelser, når værdikuponen er bestemt til at anvendes af den ansatte til private formål?

3) Hvis leveringen af værdikuponen hverken er en levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 2, nr. 1, eller skal behandles som en levering af tjenesteydelser i henhold til [sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, litra b), skal [sjette direktivs] artikel 17, stk. 2, (nu artikel 168 [i direktiv 2006/112/EF]) da fortolkes således, at arbejdsgiveren i henhold til denne bestemmelse kan få tilbagebetalt den merværdiafgift, som denne har erlagt i forbindelse med indkøb og levering af værdikuponen til den ansatte i henhold til ansættelsesaftalen, når værdikuponen er bestemt til at anvendes af den ansatte til private formål?«

7 — I virkeligheden er Astra Zeneca på intet tidspunkt fysisk i besiddelse af kuponerne. Det eneste, som selskabet faktisk gør, er at oplyse det mellemliggende selskab om, hvilke ansatte kuponerne skal sendes til, og det er det mellemliggende selskab, der herefter tager sig af leveringen af dem.

III — Retsforhandlinger for Domstolen

19. Forelæggelseskendelsen indgik til Justitskontoret den 29. januar 2009. Det Forenede Kongeriges regering og den græske regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i henhold til artikel 23 i statutten for Domstolen. Sagsøgeren i hovedsagen, Astra Zeneca, har ligeledes indgivet skriftlige indlæg.

20. Under retsmødet den 11. marts 2010 afgav Astra Zeneca, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen mundtlige indlæg.

IV — Indledende bemærkninger

21. I sit skriftlige indlæg har Kommissionen fremsat en række betragtninger, hvis rækkevidde, som det er anerkendt af Kommissionen selv, går klart ud over det, som den forelæggende ret har anmodet om. Kommissionen har især fremført sin opfattelse med hensyn til to punkter.

22. For det første er Kommissionen imod at behandle leveringen af indkøbte værdikuponer som en levering af tjenesteydelser, mens den forelæggende ret tager det for givet, at de skal behandles således, under henvisning til de nationale bestemmelser, der finder anvendelse. Ifølge Kommissionen vil spørgsmålet om, hvorledes leveringen af kuponerne skal kvalificeres, blive bestemt af, hvad kuponerne i sidste ende giver ret til, og kan derfor alt efter omstændighederne omfatte levering af goder eller levering af tjenesteydelser.

23. For det andet har Kommissionen behandlet problemet med hensyn til, hvilken momssats der skal finde anvendelse på værdikuponer, som køberen kan anvende i forbindelse med erhvervelse af enten varer eller tjenesteydelser, hvorpå den almindelige momstakst finder anvendelse, eller varer eller tjenesteydelser, hvorpå en anden momstakst finder anvendelse. I denne forbindelse kritiserer Kommissionen den ordning, som Det Forenede Kongerige anvender, og som gør det muligt at anvende en sats, der er rimeligt »passende«, afhængigt af omstændighederne, på værdikuponerne.

24. Ifølge Kommissionen er den pågældende ordning faktisk ikke i overensstemmelse med de gældende principper på momsområdet og kunne kun muligvis blive godkendt, hvis de nationale myndigheder indgav en særlig anmodning om undtagelse [8]. Når en sådan

8 — I henhold til sjette direktivs artikel 27 (og artikel 395 i direktiv 2006/112).

tilladelse ikke foreligger, skal momsbeløbet beregnes præcist på grundlag af den momssats, der finder anvendelse på det enkelte gode eller den enkelte tjenesteydelse, der indkøbes i forbindelse med indløsningen af kuponerne. De praktiske vanskeligheder, der er forbundet med et sådant princip, ville ikke berettige en fravigelse af princippet i den foreliggende sag.

25. Det er imidlertid ikke nødvendigt at tage højde for Kommissionens betragtninger og argumenter for at besvare de spørgsmål, der er forelagt Domstolen i den foreliggende sag.

26. For så vidt angår problemet i forbindelse med, hvilken momssats der finder anvendelse på kuponer, der kan omsættes til varer eller tjenesteydelser, for hvilke der gælder forskellige momssatser, er dette helt uden betydning i den pågældende tvist. Hvis Kommissionen er af den opfattelse, at Det Forenede Kongeriges myndigheders løsning på problemet er i strid med EU-retten, er det op til Kommissionen at indlede en traktatbrudsprocedure mod Det Forenede Kongerige.

27. Noget der har mere relevans for den foreliggende sag, om end det ikke er af afgørende betydning, er imidlertid det generelle spørgsmål om den nærmere art (levering af goder eller af tjenesteydelser?) af leveringen af værdikuponer.

28. Som allerede nævnt sidestiller Kommissionen kuponernes art med det, kuponerne konkret anvendes til. Hvis kuponerne således anvendes til køb af tjenesteydelser, vil leveringen af kuponerne ligeledes udgøre en tjenesteydelse i momsmæssig henseende. Hvis kuponerne derimod anvendes til køb af goder, vil leveringen af kuponerne i sig selv blive anset for at udgøre en levering af goder.

29. Jeg føler mig ikke overbevist af Kommissionens analyse. Især forekommer det mig under alle omstændigheder at være umuligt at anse leveringen af værdikuponer for at være en levering af goder, og dette gælder også i det tilfælde, hvor disse kuponer senere netop bliver brugt til køb af goder.

30. Lad os se på den situation, som tilsyneladende ville være typisk inden for rammerne af den foreliggende sag, nemlig hvor værdikuponen anvendes til køb af goder (f.eks. en beklædningsgenstand eller et ur). I denne forbindelse bør det tages i betragtning, at arbejdsgiverens levering af værdikuponen til den ansatte ikke i sig selv *er ensbetydende med overdragelsen af en umiddelbar ret til at råde over et gode*, hvilket i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, imidlertid skal være tilfældet, før man kan tale om, at en levering af et gode har fundet sted. Det er pr. definition nemlig *først på det tidspunkt, hvor værdikuponen anvendes,* dvs. ombyttes til et gode i detailforretningen, at de goder, som kuponen giver ret til, bliver præcist individualiseret.

31. Som følge heraf udgør leveringen af værdikuponer som dem, der er omfattet af hovedsagen, ikke en levering af goder i momsmæssig henseende, men udelukkende en overdragelse af en fremtidig (og, for så vidt angår genstanden, ubestemt) ret til goder og/eller tjenesteydelser. Jeg anser det følgelig for nødvendigt at betragte leveringen af en sådan kupon som en tjenesteydelse i lyset af det forhold, at enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode, nødvendigvis er en levering af en tjenesteydelse i momsmæssig henseende [9].

32. Min holdning har støtte i retspraksis. Selv om Domstolen tydeligt har anført, at der i henhold til momsbestemmelserne kan være tale om levering af et gode, selv hvis ejendomsretten ikke formelt er blevet overdraget, har den ikke desto mindre fremhævet nødvendigheden af, at køberen af et gode skal have mulighed for »som ejer at råde over godet« [10]. I forbindelse med leveringen af værdikuponer er overdragelsen af en værdikupon foretaget af en person til en anden derimod (endnu) ikke ensbetydende med tildelingen af en ret til et bestemt gode.

33. Desuden ville Kommissionens indgangsvinkel medføre, at leveringen af en værdikupon, der kan anvendes til køb af enten goder eller tjenesteydelser, i momsmæssig henseende kun ville kunne behandles ex post, efter at kuponerne er blevet omsat til goder eller tjenesteydelser. Det forekommer mig åbenbart, at denne løsning, der langt fra er den bedste, kunne risikere at gøre skattebehandlingen af leveringen af en værdikupon mere indviklet. I praksis kunne denne løsning ligeledes medføre en begrænsning af denne særlige form for lønudbetaling, som ikke desto mindre udgør en klar social fordel for de ansatte.

34. Det forholder sig ikke desto mindre således, at uanset om leveringen af en værdikupon skal betragtes som en levering af et gode eller af en tjenesteydelse, er det, der er vigtigt her for at kunne besvare den forelæggende rets spørgsmål, udelukkende at *fastslå, hvorvidt en sådan levering udgør en skattepligtig transaktion*. I momsmæssig henseende bestemmes det som bekendt i sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at både levering af et gode og levering af en tjenesteydelse er skattepligtige transaktioner, uden at der sondres mellem disse. Det er derfor unødvendigt at dvæle yderligere ved Kommissionens betragtninger, og jeg vil nu gå videre til undersøgelsen af de tre præjudicielle spørgsmål.

9 — Sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

10 — Dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32, og af 14.7.2005, sag C-435/03, British American Tobacco og Newman Shipping, Sml. I, s. 7077, præmis 35.

V — Det første præjudicielle spørgsmål

A — *Indledning*

35. Med det første spørgsmål anmoder den forelæggende ret Domstolen om at præcisere, om arbejdsgiverens levering af en værdikupon til den ansatte i stedet for udbetaling af en del af den ansattes løn udgør en levering af tjenesteydelser mod vederlag.

36. Da det som tidligere anført er irrelevant i denne sag, om en levering af værdikuponer udgør en levering af et gode eller en levering af en tjenesteydelse, kan spørgsmålet omformuleres således, at Domstolen anmodes om at præcisere, om den pågældende levering udgør en levering mod vederlag, der som sådan er omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde.

37. Hvis den faktisk udgør en momspligtig transaktion, burde Astra Zeneca på det tidspunkt, hvor selskabet leverer kuponen til sin ansatte, beregne udgående moms, der er indbefattet i det beløb, som fratrækkes for kuponen i den ansattes løn, og herefter fratrække dette beløb den moms, som Astra Zeneca har erlagt i indgående moms til det mellemliggende selskab, hvorfra værdikuponerne er indkøbt.

38. Hvis transaktionen derimod ikke er omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde, skal der ikke beregnes udgående moms. Spørgsmålet kunne derfor være, om det vil være muligt for Astra Zeneca at få refunderet den indgående moms ved at lade indkøbet af værdikuponerne indgå som en del af de generalomkostninger, der er forbundet med virksomhedsdriften, men som det vil fremgå, er dette emnet for det tredje spørgsmål.

39. De parter, der afgav indlæg i den foreliggende sag, er delte med hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål. På den ene side hævder Kommissionen og Det Forenede Kongeriges regering, at Astra Zenecas levering af værdikuponer til sine ansatte udgør en transaktion mod vederlag og således er momspligtig.

40. Astra Zeneca og den græske regering foreslår derimod, at spørgsmålet besvares benægtende, idet de navnlig fokuserer på det forhold, at udbetalingen af løn for en arbejdsydelse ikke udgør en momspligtig aktivitet.

B — *Vurdering*

41. Fra en logisk synsvinkel kan den situation, der er genstand for hovedsagen, fortolkes på to vidt forskellige måder i relation til momslovgivningen, nemlig på de to måder, som parterne har foreslået, og som jeg har redegjort for i de ovenstående punkter. Der er fordele og ulemper forbundet med begge fortolkninger, og hverken den ene eller den anden fortolkning er åbenbart uforenelig med de EU-retlige bestemmelser, der finder anvendelse.

42. Efter min opfattelse er synspunktet om, at leveringen af værdikuponerne ikke er omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde, imidlertid forbundet med visse ulemper, og dette indebærer, at Kommissionens og Det Forenede Kongeriges regerings tilgang er at foretrække.

43. For det første skal det bemærkes, at den fortolkning, hvorefter leveringen af værdikuponer anses for ikke at være omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde, kun er acceptabel, hvis der konkret skelnes mellem det tilfælde, hvor arbejdsgiveren som modværdi for kuponerne fratrækker nøjagtig det beløb, som arbejdsgiveren selv har erlagt i forbindelse med indkøbet af disse værdikuponer, og det tilfælde, hvor arbejdsgiveren foretager et sådant fradrag og opnår en fortjeneste. Den ovennævnte fortolkning bør udelukkende begrænses til det første af disse tilfælde. Hvis arbejdsgiveren opnåede en »fortjeneste« [11], ville overdragelsen af værdikuponen fra arbejdsgiveren til den ansatte skabe en merværdi i henhold til momslovgivningen og ville følgelig medføre en forpligtelse til at betale moms.

44. Med andre ord ville det, hvis man følger den af Astra Zeneca og den græske regering fremlagte fortolkning, være nødvendigt i momsmæssig henseende at foreslå en behandling af værdikuponer, der leveres til ansatte, som er forskellig, afhængigt af om den kuponværdi, der fratrækkes den ansattes lønseddel, er identisk med det beløb, som arbejdsgiveren har erlagt i forbindelse med indkøbet af værdikuponen. I det første tilfælde (hvor det beløb, som arbejdsgiveren har erlagt, er identisk med det beløb, der fratrækkes på lønsedlen) ville leveringen af værdikuponer ikke være omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde. I det andet tilfælde (hvor det beløb, som arbejdsgiveren har erlagt for indgående moms, adskiller sig fra det beløb, der fratrækkes på lønsedlen) ville leveringen derimod være omfattet af direktivets anvendelsesområde, og arbejdsgiveren ville skulle beregne moms. Situationen i den foreliggende sag svarer til det førstnævnte tilfælde, idet Astra Zeneca som anført under retsmødet fratrækker nøjagtigt det beløb, som selskabet har betalt til det mellemliggende selskab, på de ansattes lønseddel. Det forholder sig imidlertid således, at en fortolkningsløsning, som kan finde anvendelse på både det første og det andet tilfælde, ikke alene er mere enkel

11 — Dette kunne f.eks. være tilfældet, hvis arbejdsgiveren havde købt værdikuponerne med en klækkelig rabat og besluttede kun at sende en del heraf videre til den ansatte (der ikke desto mindre ligeledes ville få kuponerne til en lavere pris end deres pålydende værdi).

men også lettere at anvende end en løsning, der kræver, at man skal skelne mellem de to tilfælde.

45. For det andet skal det bemærkes, at det økonomisk set under alle omstændigheder er den ansatte, der i sidste ende kommer til at betale momsbeløbet, hvilket under alle omstændigheder er i overensstemmelse med momsordningen, hvorefter betalingen af denne afgift skal påhvile den endelige forbruger. Som anerkendt af Astra Zeneca under retsmødet *er det momsbeløb, der vedrører de produkter, som værdikuponerne kan anvendes til at købe i detailforretninger, allerede indbefattet i den kuponværdi, som fratrækkes på den ansattes lønseddel*. Sagt på en anden måde betaler den ansatte gennem fradraget i sin løn prisen på det gode og/eller den tjenesteydelse, som han vil købe i detailforretningerne, og denne pris er inklusive moms. Denne betaling er den sidste i momskæden, og det er indlysende, at den moms, som den ansatte betaler, både omfatter det momsbeløb, der oprindeligt var indeholdt ved den første levering af kuponen fra detailforretningen til det mellemliggende selskab [12], og det momsbeløb, der er påløbet i de efterfølgende faser, herunder især momsen vedrørende den af det mellemliggende selskab opnåede fortjeneste. Når den ansatte/forbrugeren tager hen i detailforretningen for at indløse værdikuponen, skal han ganske enkelt overdrage selve kuponen, der er inklusive moms, og modtager til gengæld de ønskede goder eller tjenesteydelser.

46. Det skal i denne forbindelse præciseres, at der på trods af momskædens indviklede karakter i den foreliggende sag, hvilket gav anledning til diskussion under retsmødet, dog stadig kun betales afgift en enkelt gang. Moms på goder og tjenesteydelser, der købes i detailforretningen, er omfattet af værdikuponen, og på det tidspunkt, hvor detailforretningen modtager kuponen til gengæld for levering af varer eller tjenesteydelser, »slutter den cirklen«, idet den efter et eventuelt fradrag for det, som den selv måtte have betalt i indgående moms, betaler skattevæsenet den moms, der er opkrævet i forbindelse med leveringen af kuponen til det mellemliggende selskab.

47. Betragtningerne i punkt 45 har to konsekvenser.

48. For det første betyder det forhold, at det momsbeløb, der er indeholdt i værdikuponerne, faktisk betales af den ansatte, at den af de ovenstående fortolkningsløsninger, hvorefter moms skal opkræves, er at foretrække. På denne måde undgås det, at denne afgift, der under alle omstændigheder betales af den ansatte, »forsvinder« og bliver til en form for »skjult« moms.

12 — Som det allerede er nævnt i punkt 9 og 10, betaler detailforretningen i henhold til den ordning, der gælder i Det Forenede Kongerige, først denne del af momsen til skattevæsenet i det øjeblik, hvor kuponen anvendes til køb af et gode og/eller en tjenesteydelse. Dette særlige forhold, der karakteriserer ordningen, er imidlertid kun af relevans, som anført af Kommissionen under retsmødet, for så vidt angår *tidspunktet* for betalingen af afgiften, men ikke i forbindelse med andre aspekter heraf.

49. For det andet er det indlysende, at det forhold, at Astra Zeneca pålægges at beregne

moms af leveringen af kuponer til sine ansatte, ikke i sig selv medfører en økonomisk byrde for selskabet, idet betalingen af afgiften i sidste ende bæres af den endelige forbruger af produkterne, dvs. den ansatte, i overensstemmelse med de almindelige bestemmelser på området [13].

50. Det er således min opfattelse, at udbetalingen af en del af den ansattes løn i værdikuponer skal anses for at være en momspligtig transaktion.

51. I den forbindelse bør det først og fremmest bemærkes, at de ansatte hos Astra Zeneca kan vælge ikke at få en del af deres løn udbetalt i værdikuponer og i stedet få hele deres løn udbetalt som kontant betaling i henhold til en mere traditionel betalingsmodel. Leveringen af værdikuponer til de ansatte kan således fortolkes som en transaktion, der gennemføres af de ansatte mod betaling af et nærmere angivet beløb (den del af deres løn, som de ville have fået udbetalt som kontant betaling, hvis ikke de havde modtaget værdikuponer).

52. Det står følgelig klart, at alle de betingelser, der er fastlagt i Domstolens retspraksis med henblik på at bekræfte, at der er tale om en ydelse mod vederlag, nemlig at modværdien kan opgøres i et pengebeløb [14], som udgøres af den faktisk modtagne modydelse for det leverede gode eller den præsterede tjenesteydelse [15], er opfyldt i den foreliggende sag. Hvis man endvidere — som jeg — accepterer den fortolkning, at leveringen af værdikuponer til de ansatte udgør en levering af en tjenesteydelse, er der utvivlsomt en direkte forbindelse mellem den leverede tjenesteydelse og den modtagne modydelse [16].

53. Det bør ligeledes påpeges, at Domstolen allerede, om end kun indirekte, har anerkendt, at det er muligt at anse en del af en ansats løn for at være den modydelse (som en ansat giver) for en transaktion mod vederlag (som arbejdsgiveren har gennemført for den ansatte) [17].

13 — Hvis Astra Zeneca fratrækker det nøjagtige beløb, som selskabet har betalt for værdikuponerne, på de ansattes lønseddel, vil selskabets beregning af moms begrænse sig til, at det erklærer, at den indgående moms og den udgående moms er præcis det samme beløb, og det skal således ikke erlægge betaling til skattevæsenet. Hvis det beløb, der fratrækkes på lønsedlen, er større end det, som faktisk er blevet betalt til det mellemliggende selskab, vil den moms, som Astra Zeneca skal svare, og som under alle omstændigheder bliver pålagt den ansatte, kun være momsen af forskellen på disse beløb.

14 — 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, og af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311, præmis 17.

15 — Jf. i tillæg til de domme, der er nævnt i den foregående fodnote, dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 19, og af 5.5.1994, sag C-38/93, Glawe, Sml. I, s. 1679, præmis 8.

16 — Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12, og dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 12.

17 — Jf. Fillibeck-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 16. I denne sag fastslog Domstolen, at de ansatte ikke erlagde en modydelse til arbejdsgiveren for sidstnævntes levering af en befordringsydelse til de ansatte. Dette skyldtes, at de ansattes løn ikke afhang af, om de ansatte benyttede den befordring, som blev leveret. Det kan tværtimod udledes heraf, at en del af lønnen generelt kan anses for at udgøre en modydelse for en momspligtig transaktion. Dette forudsætter, at den del af lønnen, der udgør modydelsen, tydeligt kan identificeres, som det er tilfældet i den foreliggende sag.

54. Endelig skal jeg bemærke, at det, såfremt man lagde Astra Zenecas opfattelse til grund og dermed anerkendte, at betalingen af de ansatte med værdikuponer var en aflønningsform, som ikke var momspligtig, i praksis ville være nødvendigt at sidestille værdikuponer med kontant betaling og anse dem for at være et enkelt »alternativ« til kontant betaling. Denne form for sammenligning kan imidlertid efter min opfattelse ikke forsvares. For det første kan værdikuponer i modsætning til penge ikke anvendes alle steder, men derimod kun i de detailforretninger, der har udstedt dem. For det andet bør det erindres, at det generelt forholder sig således, at kuponerne netop leveres *til gengæld* for et pengebeløb, og at de, som det her er tilfældet i forbindelse med detailforretningens overdragelse til Astra Zeneca via et mellemliggende selskab, kan skabe merværdi og (følgelig) momsindtægter. Dette er derimod ikke tilfældet, hvad angår kontanter.

55. På baggrund af alle de anførte omstændigheder er jeg derfor af den opfattelse, at det bør foretrækkes at behandle betalinger med værdikuponer, der leveres som en del af lønnen, som en transaktion mod vederlag, i forbindelse med hvilken arbejdsgiveren har pligt til at beregne moms.

56. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det første spørgsmål på følgende måde: Betalingen af løn eller af en del heraf med værdikuponer på den i hovedsagen omhandlede måde udgør en momspligtig transaktion i medfør af sjette direktiv.

VI — Det andet præjudicielle spørgsmål

57. Med det andet spørgsmål anmoder den forelæggende ret Domstolen om at præcisere, om betalingen af en del af lønnen med værdikuponer kan anses for at være en aktivitet, der er omfattet af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, hvis det første spørgsmål besvares benægtende. I henhold til denne bestemmelse sidestilles levering af tjenesteydelser mod vederlag, der således er momspligtige, som bekendt med visse aktiviteter, der udføres uden modydelse. Disse omfatter især »vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres […] til privat brug for hans personale«.

58. I lyset af det bekræftende svar, som jeg foreslår Domstolen at give i forbindelse med det første spørgsmål, er det ikke nødvendigt at besvare det andet spørgsmål. Nedenstående betragtninger er derfor subsidiære, såfremt Domstolen ikke måtte følge den besvarelse, som jeg foreslår vedrørende det første spørgsmål.

59. Den for direktivet ansvarlige lovgiver har fastslået, at der skal beregnes moms af visse aktiviteter, som udføres uden vederlag til fordel for den afgiftspligtige person, der udfører disse aktiviteter, eller for dennes ansatte, og årsagen hertil er indlysende. Formålet er at forhindre, at en afgiftspligtig person, som generelt kan fradrage den indgående moms på købet af et gode eller en tjenesteydelse, der er bestemt for hans virksomhed, kan unddrage sig momsbetaling, når han udtager godet af sin virksomhedsformue eller leverer tjenesteydelsen til privat brug. Derved undgår man, at denne afgiftspligtige person nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet eller tjenesteydelsen og herved betaler moms [18].

60. Som det var tilfældet med det første spørgsmål, er det kun Kommissionen og Det Forenede Kongeriges regering, der, om end subsidiært og med en vis modvilje, foreslår, at spørgsmålet besvares bekræftende. Deres argumentation kan gengives som følger: Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, vil arbejdsgiverens levering af værdikuponer til de ansatte skulle anses for at være vederlagsfri. Som følge heraf finder sjette direktivs artikel 6, stk. 2, anvendelse.

61. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at selv hvis det første spørgsmål besvares benægtende, ville dette tilfælde ikke automatisk være omfattet af anvendelsesområdet for artikel 6, stk. 2.

62. Det bør nemlig bemærkes, at ovennævnte bestemmelse finder anvendelse under forudsætning af, at to forskellige betingelser er opfyldt: For det første skal anvendelsen af en tjenesteydelse — eller af et gode, hvis vi ligeledes skal tage højde for artikel 6, stk. 2, litra a) — være bestemt til privat brug eller under alle omstændigheder til formål, der ikke vedrører virksomheden, og for det andet skal transaktionen være vederlagsfri.

63. For så vidt angår først og fremmest den anden forudsætning, ville denne betingelse ikke blive opfyldt, selv hvis det første spørgsmål blev besvaret benægtende. Det forhold, at det eventuelt kunne godtgøres, at en levering af værdikuponer ikke udgør en momspligtig transaktion, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at denne levering blev udført vederlagsfrit. Selv om jeg ikke er tilhænger af en sådan fortolkning, er det, som det fremgår, navnlig muligt at anse leveringen af værdikuponer for udelukkende at være en aflønningsform, der således ikke er omfattet af momsbestemmelsernes anvendelsesområde. Dette ville imidlertid ikke betyde, at transaktionen var vederlagsfri.

64. Det forekommer mig især at være helt indlysende, at værdikuponerne, uanset den juridiske vurdering af leveringen heraf, ikke

18 — Dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 33, af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 56, og af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 46.

»foræres« til de ansatte, men at de udgør et vederlag, der er tydeligt defineret, for en arbejdsydelse, som de ansatte har præsteret.

65. Selv om det endelige formål med selve værdikuponerne ikke kan siges at vedrøre en virksomhedsaktivitet, da kuponerne tydeligvis er bestemt til privat brug for personalet [19], er kravet om, at leveringen skulle være vederlagsfri, følgelig ikke opfyldt under nogen omstændigheder [20].

66. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det andet præjudicielle spørgsmål på følgende måde, hvis det skulle blive nødvendigt: Betaling af løn eller en del af denne med værdikuponer udgør ikke en vederlagsfri transaktion, der i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, kan sidestilles med en levering af tjenesteydelser mod vederlag.

19 — Der er faktisk ingen forbindelse mellem de indkøb, som de ansatte kan bruge værdikuponerne til, og arbejdsgiverens drift af virksomheden. Endvidere har Domstolens retspraksis på dette område været tilbøjelig til at gå i retning af en snæver fortolkning af de omstændigheder, hvorunder der kan siges at være en forbindelse med virksomhedens aktiviteter. Jf. f.eks. Fillibeck-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 26 og 29, og Danfoss og AstraZeneca-dommen , nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 57-58.

20 — Her skal det blot i korthed bemærkes, at det i retspraksis er fastslået, at transaktionen skal være helt vederlagsfri, dvs. at en eventuel modydelse, som er begrænset eller lavere end kostprisen, ikke kan sidestilles med en vederlagsfri transaktion, jf. dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 22-24.

VII — Det tredje præjudicielle spørgsmål

67. Den forelæggende ret har endnu mere subsidiært stillet det tredje spørgsmål. Med dette spørgsmål anmodes Domstolen om at præcisere, hvorvidt Astra Zeneca, i tilfælde af at de to foregående spørgsmål besvares benægtende, kan fradrage den indgående moms med den begrundelse, at selskabets indkøb af kuponerne fra det mellemliggende selskab kan anses for at være en generalomkostning, der er forbundet med virksomhedsdriften.

68. I lyset af det svar, som jeg foreslår Domstolen at give vedrørende det første spørgsmål, vil de følgende bemærkninger ligeledes her skulle opfattes som subsidiære, såfremt Domstolen vælger at besvare det første spørgsmål på en måde, der adskiller sig fra mit forslag.

69. Som det fremgår, burde svaret på de to første spørgsmål ifølge Astra Zeneca være benægtende, og betaling af en del af lønnen med værdikuponer skulle ikke være omfattet af momsbestemmelsernes anvendelsesområde. Selskabet anser imidlertid indkøbet af værdikuponer for at være en generalomkostning, der er forbundet med virksomhedsdriften. Der kunne følgelig tages højde for den indgående moms, som ville kunne fradrages ved beregningen af det samlede momsbeløb, der skal betales til Det Forenede Kongeriges skattevæsen.

70. Fordelen for Astra Zeneca ved denne tilgang er indlysende. Mens enhver forpligtelse til at beregne moms i forbindelse med leveringen af kuponerne til de ansatte ville indebære, at den indgående og den udgående moms udlignede hinanden [21], ville en behandling af leveringen af værdikuponer til de ansatte som værende en momsfritaget transaktion og en bogføring af den indgående moms under generalomkostningerne gøre det muligt for det pågældende selskab at opnå en skattemæssig fordel.

71. Jeg mener dog ikke, at Astra Zenecas holdning kan tiltrædes, og dette gælder ligeledes i tilfælde af, at betalingen af en del af lønnen i værdikuponer skulle anses for at være en transaktion, som ikke var omfattet af momsbestemmelsernes anvendelsesområde.

72. Det bør erindres, at retten til fradrag for indgående moms i henhold til Domstolens faste praksis udgør en integrerende del af momsordningen, og at den som udgangspunkt ikke kan begrænses [22]. Fradragsordningen tilsigter at sikre, at afgiftsbyrden er neutral over for enhver økonomisk virksomhed, idet den fritager den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed [23].

73. Det er korrekt, at Domstolen har anerkendt muligheden for at fradrage indgående moms, som den erhvervsdrivende har erlagt i forbindelse med indkøb af goder og/eller tjenesteydelser, der er nødvendige for at kunne foretage transaktioner, som er fritaget for moms, eller som ikke er omfattet af momsbestemmelsernes anvendelsesområde. Dette gælder nærmere bestemt under forudsætning af følgende: i) Den erhvervsdrivende udøver momspligtig økonomisk virksomhed, ii) omkostningerne i forbindelse med udførelsen af de fritagne transaktioner indgår som omkostningselementer i produkternes endelige pris, og iii) der er en umiddelbar og direkte forbindelse mellem de transaktioner, der er betalt moms for, og den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed [24].

74. Denne retspraksis fra Domstolen bygger imidlertid på den konkrete forudsætning, at princippet om, at afgiftsbyrden er neutral, ville ende med at blive krænket, hvis fradraget for indgående moms ikke var tilladt, idet den erhvervsdrivende i så fald i stedet for den endelige forbruger ville skulle erlægge en del af momsen [25].

21 — Undtagen i det tilfælde, hvor det indgående momsbeløb, der først er betalt til det mellemliggende selskab, og det beløb, der derefter fratrækkes som udgående moms på den ansattes lønseddel, som tidligere nævnt ikke er det samme. Jf. i denne forbindelse fodnote 13.

22 — Jf. f.eks. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43.

23 — Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

24 — Dom af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 36 og 37. Jf. desuden dom af 29.10.2009, sag C-29/08, AB SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 58-68, og mit forslag til afgørelse i samme sag af 12.2.2009, særlig punkt 59-62.

25 — Jf. AB SKF-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 66 og 67 og den deri nævnte retspraksis.

75. Den foreliggende sag omhandler imidlertid ikke en sådan situation.

76. Som jeg allerede tidligere har nævnt [26], fratrækker Astra Zeneca den pris, som selskabet har betalt for kuponen, og som *er inklusive moms*, på den ansattes lønseddel. I sidste ende betaler den ansatte med sin arbejdsydelse momsen på de goder, som han vil købe med kuponen. Denne afgiftsbyrde påhviler ikke Astra Zeneca. Der er således ingen grund til at anerkende dette selskabs ret til at fradrage et momsbeløb, som det i sidste ende ikke skal bære.

77. Værdikuponerne overdrages derimod direkte inklusive det momsbeløb, der er indeholdt heri, fra arbejdsgiveren til den ansatte, der »betaler« modydelsen med et tilsvarende fradrag i den kontante betaling af sin løn, og udgør langt fra en komponent, hvis indkøbspris indgår i virksomhedens generalomkostninger. I de tilfælde hvor Domstolen har anerkendt retten til at fradrage den indgående moms i forbindelse med indkøb af goder eller tjenesteydelser, som anvendes til at foretage momsfritagne transaktioner, har den pågældende moms derimod vedrørt transaktioner (typisk konsulentarbejde), hvor momsen, uden nogen form for tvivl, i sidste ende påhvilede virksomheden [27].

78. Endelig skal man huske, at der kun undtagelsesvist tillades ret til fradrag af moms for goder eller tjenesteydelser, der er anvendt til fritagne transaktioner [28].

79. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det tredje spørgsmål på følgende måde, hvis det bliver nødvendigt: En arbejdsgiver, der betaler en del af sine egne ansattes løn i værdikuponer på den i hovedsagen omhandlede måde, kan ikke fradrage den indgående moms på disse kuponer ved at medtage indkøbet heraf i virksomhedens generalomkostninger.

26 — Jf. punkt 45 ovenfor.

27 — Jf. f.eks. Abbey National-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 23, samt Kretztechnik-dommen og AB SKF-dommen, begge nævnt ovenfor i fodnote 24.

28 — Dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 23.

VIII — Forslag til afgørelse

80. På baggrund af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af VAT and Duties Tribunal, Manchester, forelagte spørgsmål til præjudiciel afgørelse således:

»Betalingen af løn eller en del af denne med værdikuponer på den i hovedsagen omhandlede måde udgør en momspligtig transaktion i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag samt i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.«