FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI
föredraget den 22 april 2010 [1]

1. Även om det gemensamma mervärdesskattesystemet, såsom envar vet som ska handha det, i princip snarare är enkelt kan det i praktiken ge upphov till komplicerade situationer. Förevarande mål är ett exempel på detta.

2. En skattedomstol i Förenade kungariket har ställt tre frågor till domstolen om det korrekta sättet att i mervärdesskattehänseende kvalificera en situation i vilken en arbetsgivare erbjuder sina anställda möjligheten att i stället för pengar erhålla en del av lönen i kuponger som kan användas hos detaljhandlare.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätten*

3. Tolkningsfrågorna från den hänskjutande domstolen har ställts med hänvisning till bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet. [2] Dessa frågor kan dock ställas i samma ordalag även med hänvisning till motsvarande bestämmelser i det mer nyligen antagna direktiv 2006/112/EG, [3] som den hänskjutande domstolen har hänvisat till.

4. I artikel 2 i sjätte direktivet [4] föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

…”

1 — Originalspråk: italienska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

4 — Motsvarar artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112/EG.

5. Artikel 5, med rubriken ”Leverans av varor”, har följande lydelse:1.

1. Med ”leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. …”

6. I artikel 6, med rubriken ”Tillhandahållande av tjänster”,[5] föreskrivs följande:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

…

2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag :

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

…”

7. I artikel 17 i sjätte direktivet,[6] med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, föreskrivs följande:”…2.

I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som har är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

…”

5 — Motsvarar artikel 26.1 i direktiv 2006/112/EG.

6 — Motsvarar artikel 168 i direktiv 2006/112/EG.

B – *Den nationella rätten*

8. Den hänskjutande domstolen har inte lämnat några detaljer om den nationella rätten, eftersom de frågor som ställts endast avser tolkningen av unionsrättens bestämmelser. Av beslutet om hänskjutande och de yttranden som lämnats framgår dock följande.

II – Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9. I allmänhet ska enligt Förenade kungarikets lagstiftning, såvitt avser den skattemässiga behandlingen av kuponger som gör det möjligt att förvärva varor hos detaljhandlare (så kallade retail vouchers), den återförsäljare som utfärdar kupongerna och hos vilken dessa kan användas vara skyldig att bokföra mervärdesskatten först när kupongerna faktiskt har använts för förvärv av varor.

10. Om, såsom i förevarande fall, återförsäljaren emellertid har överlåtit kupongerna till en mellanhand som därefter säljer dem vidare till tredjeman ska den återförsäljare som utfärdar kupongerna även fakturera mellanhanden för mervärdesskatten, även om han ska betala den till skattemyndigheten först när kupongen har använts. I varje efterföljande led (det vill säga i det led som följer efter mellanhanden) ska mervärdesskatt faktureras och betalas regelbundet för kupongen.

11. De specifika bestämmelser som gäller i Förenade kungariket har, såsom angetts, dock ingen betydelse för svaret på tolkningsfrågorna.

12. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Astra Zeneca UK Limited (nedan kallat Astra Zeneca), är ett bolag som bedriver verksamhet inom läkemedelsindustrin. Astra Zeneca ger sina anställda möjlighet att delvis, i stället för med pengar, avlönas med kuponger som därefter kan användas hos specifika detaljhandlare.

13. Kupongerna beräknas på de anställdas lönebesked till ett lägre värde än deras nominella värde. Exempelvis kan en kupong med värdet 10 GBP på lönebeskedet anses ha ett värde av 9,5 GBP. Den anställde kan på så sätt förvärva varor till ett värde av 10 GBP även om han endast ”använt” 9,5 GBP av sin lön.

14. Konkret fungerar systemet enligt följande.

15. Återförsäljaren utfärdar kuponger med ett visst nominellt värde (exempelvis 10 GBP) och säljer dem till ett reducerat pris (exempelvis 9 GBP) till ett mellanliggande företag. Detta företag säljer i sin tur kupongerna till Astra Zeneca som förvärvar dem för ett belopp som dock är lägre än det nominella värdet (exempelvis 9,5 GBP). Astra Zeneca använder således kupongerna för att betala en del av lönen till de av sina anställda som väljer att utnyttja denna möjlighet. [7]

16. Tvisten mellan klagandebolaget och Förenade kungarikets skattemyndigheter, vilken den hänskjutande domstolen ska lösa, avser behandlingen för mervärdesskatteändamål av kuponger som använts som lön.

17. Den hänskjutande domstolen ska i första hand fastställa huruvida Astra Zeneca ska fakturera sina anställda den mervärdesskatt som belöper sig på kupongerna. Om en sådan fakturering inte är nödvändig ska det klargöras huruvida Astra Zeneca kan göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som bolaget har betalat (genom att förvärva kupongerna av mellanhanden).

18. Den hänskjutande domstolen har mot denna bakgrund vilandeförklarat målet och ställt följande frågor till domstolen:

”1. Ska artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG (nu artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet), i ett fall som det förevarande, där en anställd har rätt enligt sitt anställningsavtal att välja att få en del av sin lön i form av en kupong till nominellt värde, tolkas så, att arbetsgivarens tillhandahållande av denna kupong till den anställde utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning?

2. Om svaret på fråga 1 är nekande, ska då artikel 6.2 b i sjätte direktivet (nu artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet), tolkas så, att arbetsgivarens tillhandahållande av kupongen till den anställde i enlighet med anställningsavtalet ska behandlas som ett tillhandahållande av tjänster när kupongen är avsedd att användas av den anställde för dennes privata ändamål?

3. Om överlåtelsen av kupongen varken utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 eller ett tillhandahållande av tjänster enligt artikel 6.2 b, ska då artikel 17.2 (nu artikel 168) tolkas så, att arbetsgivaren har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som belöper på inköp och tillhandahållande av kupongen till den anställde i enlighet med anställningsavtalet, när kupongen är avsedd att användas av den anställde för dennes privata ändamål?”

7 — Astra Zeneca erhåller i själva verket aldrig fysiskt kupongerna. Företaget upplyser endast det mellanliggande företaget om vilka anställda som detta ska vidarebefordra kupongerna till. Det är det mellanliggande företaget som ska sköta distributionen.

III – Förfarandet vid domstolen

19. Beslutet om hänskjutande inkom till domstolens kansli den 29 januari 2009. Förenade kungarikets regering, Republiken Greklands regering och kommissionen har i den mening som avses i artikel 23 i domstolens stadga inkommit med skriftliga yttranden. Även Astra Zeneca, klagande i målet vid den nationella domstolen, har inkommit med skriftligt yttrande.

20. Vid förhandlingen den 11 mars 2010 yttrade sig Astra Zeneca, Förenade kungarikets regering och kommissionen.

IV – Inledande synpunkter

21. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande framfört en rad synpunkter som, såsom kommissionen själv har erkänt, till sin räckvidd går långt utöver vad den hänskjutande domstolen har begärt. Kommissionen har särskilt tagit ställning till två punkter.

22. Å ena sidan har kommissionen motsatt sig att överlåtelsen av kupongerna betecknas som tillhandahållande av tjänster. Den hänskjutande domstolen har på grundval av den gällande nationella lagstiftningen däremot tagit denna beteckning för given. Enligt kommissionen är tvärtom frågan hur överlåtelsen av kupongerna ska uppfattas en följd av vad dessa kuponger ger rätt till. Det kan beroende på fallet således vara fråga om en överlåtelse av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

23. Å andra sidan har kommissionen uppehållit sig vid frågan vilken mervärdesskattesats som ska tillämpas på de kuponger som, efter förvärvarens val, kan användas antingen för att erhålla varor eller tjänster som är mervärdesskattepliktiga till en normal skattesats eller varor eller tjänster som är mervärdesskattepliktiga till en annan skattesats. Kommissionen har i detta avseende kritiserat det system som tillämpas i Förenade kungariket och som gör det möjligt att på kupongerna tillämpa en skattesats som på grundval av omständigheterna är rimligen ”anpassad”.

24. Enligt kommissionen följer det aktuella systemet inte de principer som gäller i fråga om mervärdesskatt och kan eventuellt godtas endast om det föreligger en särskild begäran om undantag från de nationella myndigheterna.[8] Om det inte föreligger något sådant

8 — I den mening som avses i artikel 27 i sjätte direktivet (och i artikel 395 i direktiv 2006/112/EG).

tillstånd ska mervärdesskatt betalas på riktigt sätt med hänsyn till den skattesats som gäller varje enskild vara eller tjänst som förvärvats med kupongerna. Svårigheterna att tillämpa en sådan princip gör det inte möjligt att utesluta tillämpning i förevarande fall.

25. Kommissionens synpunkter och argument ska dock inte beaktas när det gäller att besvara de frågor som ställts till domstolen i förevarande mål.

26. Frågan vilken skattesats som ska tillämpas på kuponger som kan omvandlas till varor eller tjänster som beskattas till andra mervärdesskattesatser förefaller helt sakna samband med tvisten. Om kommissionen anser att svaret på frågan från Förenade kungarikets myndigheter är oförenligt med unionsrätten är det kommissionens plikt att inleda ett fördragsbrottsförfarande mot denna stat.

27. Den allmänna problematiken om hur (överlåtelse av varor eller tillhandahållande av tjänster ?) överlåtelsen av kupongerna ska kvalificeras är, då den inte är väsentlig, däremot inte lika främmande för föremålet för detta mål.

28. Kommissionen har, såsom framgått, hänfört kupongernas art till hur de konkret används. Om således kupongerna används för att förvärva tjänster är i mervärdesskattehänseende även överlåtelsen av kupongerna ett tillhandahållande av tjänster. Om däremot kupongerna används för att förvärva varor ska överlåtelsen av kupongerna anses vara en överlåtelse av varor.

29. Kommissionens tolkning är inte övertygande. I synnerhet är det enligt min mening omöjligt att betrakta överlåtelsen av kuponger som en överlåtelse av varor. Detta gäller även i det fall då kupongerna därefter används just för att förvärva varor.

30. Låt oss ta det fall som synes vara typiskt i förevarande mål, i vilket kupongen används för att förvärva en vara (exempelvis ett klädesplagg eller en klocka). Det ska härvidlag påpekas att arbetsgivarens överlåtelse till den anställde i sig *inte ger en omedelbar rätt att förfoga över en vara*, vilket däremot krävs för att det ska föreligga en överlåtelse av varor enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet. Per definition fastställs den vara som kupongen ger rätt till exakt *först när kupongen används* och därmed byts ut mot en vara hos återförsäljaren.

31. Överlåtelsen av en sådan kupong som den som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen utgör följaktligen inte en överlåtelse av varor i mervärdesskattehänseende, utan endast en överföring av en framtida (och till föremålet obestämd) rätt till varor och/eller tjänster. Jag anser därför att överlåtelsen av en sådan kupong måste betraktas som ett tillhandahållande av tjänster, med hänsyn till att varje transaktion som inte utgör leverans av varor med nödvändighet är ett tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattehänseende . [9]

32. I rättspraxis ges det stöd för min ståndpunkt. Även om domstolen klart har angett att det enligt bestämmelserna om mervärdesskatt kan föreligga en överlåtelse av varor även om inte äganderätten formellt har övergått, har den dock påpekat att det är nödvändigt att förvärvaren får möjlighet att ”faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma”. [10] I fallet med överlåtelse av kuponger ger däremot kupongens övergång från en person till en annan (ännu) inte någon rätt till en specifik vara.

33. Följden av att följa kommissionens uppfattning skulle dessutom bli att överlåtelsen av kuponger som kan användas för att förvärva antingen varor eller tjänster, i mervärdesskattehänseende, endast kan kvalificeras i efterhand, efter det att kupongerna har bytts ut mot varor eller tjänster. Det är enligt min mening klart att det finns risk för att denna lösning, som långt ifrån är den mest fördelaktiga, gör den skattemässiga behandlingen av överlåtelsen av kupongerna mer komplicerad. Detta kan praktiskt även få till följd att en arbetsgivare avskräcks från denna särskilda form av betalning av lön som dock utgör en viss social fördel för de anställda.

34. Faktum kvarstår dock att det enda som – bortsett från vilken typ av överlåtelse av varor eller tillhandahållande av tjänster som överlåtelsen av en kupong ska anses utgöra, för att ge den hänskjutande domstolen ett svar – har betydelse här är att *avgöra huruvida denna överlåtelse är en beskattningsbar transaktion eller ej*. I artikel 2.1 i sjätte direktivet fastställs i mervärdesskattehänseende, såsom framgått, att de två situationerna av överlåtelse av varor och tillhandahållande av tjänster är mervärdesskattepliktiga utan åtskillnad. Det är således inte nödvändigt att ytterligare uppehålla sig vid kommissionens synpunkter. I stället kan de tre tolkningsfrågorna nu undersökas.

9 — Artikel 6.1 i sjätte direktivet.

10 — Dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkt 7, av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland (REG 2003, s. I-1317), punkt 32, och av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco och Newman Shipping (REG 2005, s. I-7077), punkt 35.

V – Den första frågan

A – *Inledning*

35. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att domstolen ska klargöra huruvida en arbetsgivares tillhandahållande av kuponger till en anställd, som görs i stället för att betala en del av dennes lön, utgör ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

36. Såsom redan angetts saknar frågan huruvida överlåtelsen av kuponger utgör en överlåtelse av varor eller ett tillhandahållande av tjänster betydelse här. Frågan kan därför omformuleras så att domstolen ska klargöra huruvida den ovannämnda överlåtelsen utgör en transaktion mot vederlag, vilken som sådan omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om mervärdesskatt.

37. Om det är fråga om en transaktion som är mervärdesskattepliktig ska Astra Zeneca när företaget överför kupongen till sin anställde bokföra den utgående mervärdesskatten – inbegripet det belopp som kupongen debiteras för på den anställdes lön – och därefter från denna göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som Astra Zeneca har betalat till det mellanliggande företaget från vilket kupongerna förvärvades.

38. Om det däremot är fråga om en transaktion som inte omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om mervärdesskatt ska den utgående mervärdesskatten inte bokföras. Frågan kan därför ställas – men detta är såsom kommer att framgå föremål för den tredje frågan – huruvida Astra Zeneca kan återföra den ingående mervärdesskatten och kvalificera förvärvet av kuponger som allmänna utgifter i syfte att utöva sin ekonomiska verksamhet.

39. De parter som har avgett yttranden i förevarande mål har delade meningar om hur den första frågan ska besvaras. Kommissionen och Förenade kungariket har anfört att Astra Zenecas överlåtelse av kuponger till sina anställda utgör en transaktion mot vederlag, vilken som sådan är mervärdesskattepliktig.

40. Astra Zeneca och den grekiska regeringen har tvärtom föreslagit att frågan ska besvaras nekande. De har därvid särskilt betonat att betalningen av ersättning för ett arbete inte är en mervärdesskattepliktig verksamhet.

B – *Bedömning*

41. Logiskt sett kan den situation som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen, tolkas på två helt motsatta sätt. Det är fråga om två tolkningar som parterna har föreslagit och som jag har förklarat i de föregående punkterna. Båda tolkningarna har för- och nackdelar. Varken den ena eller den andra strider uppenbart mot de i unionsrätten tillämpliga bestämmelserna.

42. Uppfattningen att överlåtelsen av kuponger ska betraktas som en icke mervärdesskattepliktig transaktion har enligt min mening dock vissa olägenheter som gör att kommissionens och Förenade kungarikets uppfattning är att föredra.

43. Jag påpekar för det första att tolkningen, enligt vilken överlåtelsen av kuponger inte är mervärdesskattepliktig, konkret kan godtas endast om det görs åtskillnad mellan det fall då arbetsgivaren, såsom kupongernas motvärde, på lönebeskedet debiterar den anställde exakt samma belopp som arbetsgivaren har betalat för att förvärva dessa kuponger och det fall då han vid en sådan debitering gör en vinst. Den ovannämnda tolkningen bör begränsas enbart till det första av dessa två fall. Om arbetsgivaren gör en ”vinst” [11] uppstår vid kupongens övergång från arbetsgivaren till hans anställde ett mervärde i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen, med följande skyldighet att betala skatten.

44. Med andra ord är det, om den tolkning som Astra Zeneca och den grekiska regeringen har föreslagit följs, nödvändigt att i mervärdesskattehänseende föreslå att de kuponger som överlåtits till de anställda behandlas olika beroende på om det värde på kupongen som beräknats på lönebeskedet är identiskt med vad arbetsgivaren har betalat för att förvärva denna kupong eller ej. I det första fallet (det belopp som arbetsgivaren har betalat är identiskt med det belopp som beräknats på lönebeskedet) omfattas inte överlåtelsen av kupongerna av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Det andra fallet (det ingående belopp som arbetsgivaren har betalat är ett annat än det belopp som beräknats på lönebeskedet) omfattas däremot av direktivets tillämpningsområde, och arbetsgivaren är skyldig att bokföra mervärdesskatten. I förevarande mål är situationen den som är i fråga i det första fallet, eftersom Astra Zeneca, såsom angetts vid förhandlingen, på lönebeskedet till de anställda debiterar det exakta belopp som den har betalat till mellanhanden. Faktum kvarstår dock att ett tolkningsalternativ som kan tillämpas både i det första och i det andra fallet inte endast visar

11 — Detta kan exempelvis kontrolleras om arbetsgivaren har erhållit en betydande rabatt på kupongerna och beslutat att endast ge en del av denna till den anställde (vilken dock erhåller kupongerna till ett pris som är lägre än deras nominella värde).

sig vara enklare, utan även lättare att tillämpa i förhållande till en lösning där de två situationerna måste särskiljas.

45. Jag påpekar för det andra att mervärdesskatten ekonomiskt sett dock slutligen belastar den anställde, i överensstämmelse för övrigt med mervärdesskattesystemet, enligt vilket skatten ska bäras av slutkonsumenten. Såsom Astra Zeneca har medgett vid förhandlingen är *i det värde på kupongen som beräknats på den anställdes lönebesked den mervärdesskatt redan inbegripen som avser de varor som kan förvärvas med kupongen hos detaljhandlare*. Med andra ord betalar den anställde genom debiteringen på lönebeskedet priset på de varor och/eller tjänster som han kommer att förvärva hos återförsäljaren, och detta pris inbegriper mervärdesskatten. Det är fråga om den sista betalningen i mervärdesskattekedjan, och den mervärdesskatt som arbetstagaren ska betala inbegriper givetvis både den mervärdesskatt som ursprungligen inbegreps i den första överlåtelsen av kupongen av återförsäljaren till mellanhanden [12] och den mervärdesskatt som har uppstått i de följande leden, och särskilt den mervärdesskatt som avser den vinst som mellanhanden har gjort. När arbetstagaren/konsumenten beger sig till återförsäljaren för att använda kupongen ska han endast lämna denna kupong, vilken inbegriper mervärdesskatt, och i utbyte erhålla de önskade varorna eller tjänsterna.

12 — Denna del av mervärdesskatten ska, såsom framgått av punkterna 9 och 10, återförsäljaren betala till staten på grundval av den i Förenade kungariket gällande ordningen först när kupongen har använts för att förvärva varor och/eller tjänster. Detta särdrag i ordningen har, såsom även kommissionen har påpekat vid förhandlingen, dock verkningar endast såvitt avser *den tidpunkt* då skatten betalas men inte vad avser de andra aspekterna på denna.

46. Det bör i förbigående klargöras att trots att den mervärdesskattekedja som gett upphov till diskussion vid förhandlingen i detta fall är komplicerad är betalningen av skatten dock fortfarande en engångsbetalning. Den mervärdesskatt som avser de varor eller tjänster som förvärvats hos återförsäljaren ingår i kupongen. När återförsäljaren erhåller denna kupong och i utbyte överlåter varor eller tjänster ”sluter han cirkeln” när han, före eventuellt avdrag för vad återförsäljaren själv har betalat i ingående skatt, till skattemyndigheten betalar den mervärdesskatt som inkasserades vid överlåtelsen av kupongen till mellanhanden.

47. Synpunkterna i punkt 45 får två konsekvenser.

48. Den omständigheten att den mervärdesskatt som är inberäknad i kupongerna konkret betalas av den anställde gör att det tolkningsalternativ, av de två som angetts ovan, som är att föredra, är det där det föreligger en skyldighet att fakturera denna mervärdesskatt. På så sätt undviker man att denna skatt som dock tas ut av den anställde ”försvinner” och omvandlas till någon slags dold mervärdesskatt.

49. Det visar sig å andra sidan vara uppenbart att den omständigheten att Astra Zeneca

ska bokföra mervärdesskatt på överlåtelsen av kuponger till anställda inte i sig innebär någon särskild ekonomisk börda för det ovannämnda företaget, eftersom skatten enligt de allmänna principerna på området slutligen tas ut på varornas slutkonsument, det vill säga den anställde. [13]

50. Betalning av en del av lönen med kuponger ska enligt min mening således betraktas som en mervärdesskattepliktig transaktion.

51. Det ska för det första påpekas att Astra Zenecas anställda kan välja att inte erhålla någon del av sin lön i form av kuponger och i stället få betalt helt och hållet i pengar, enligt en mer traditionell modell. Det är således möjligt att tolka överlåtelsen av kuponger till anställda som en transaktion som utförs i utbyte mot att de anställda betalar en viss summa pengar (den del av ersättningen som de, om de inte erhåller kuponger, får i pengar).

52. I förevarande fall uppfylls således alla de villkor som uppställts i domstolens rättspraxis för att visa att det föreligger ett tillhandahållande av tjänst mot vederlag. Specifikt rör det sig om en ersättning uttryckt i pengar, [14] som utgör vad som faktiskt uppbärs för att erhålla varan eller tjänsten. [15] Dessutom föreligger det utan tvekan, om man som jag godtar uppfattningen att överlåtelsen av kuponger till de anställda utgör ett tillhandahållande av tjänster, ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls. [16]

53. Det ska dessutom påpekas att domstolen, även om det skett underförstått, har medgett att det finns en möjlighet att betrakta en del av en anställds lön som en ersättning som (den anställde) har betalat som vederlag för en transaktion (som arbetsgivaren genomfört till förmån för den anställde). [17]

13 — Om Astra Zeneca på lönebeskedet medtar det exakta belopp som företaget har betalat för kupongerna begränsas företagets bokföring av mervärdesskatten till att fastställa att den ingående mervärdesskatten exakt överensstämmer med den utgående mervärdesskatten. Inget ska betalas till skattemyndigheten. Om det på lönebeskedet debiterade värdet är högre än det belopp som faktiskt betalats till mellanhanden, ska den mervärdesskatt som Astra Zeneca ska betala – vilken för övrigt i vart fall läggs på den anställde – endast motsvara skatten på skillnaden i värde.

14 — Dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, volym 6, s. 23), punkt 13, av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), punkt 16, och av den 24 oktober 1996 i mål C-288/94, Argos Distributors (REG 1996, s. I-5311), punkt 17.

15 — Se, förutom domarna i målen i föregående fotnot, dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company (REG 1990, s. I-1235), punkt 19, och av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679), punkt 8.

16 — Dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443), punkt 12, och av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 12.

17 — Se domen i målet Fillibeck (ovan fotnot 16), punkt 16. Domstolen ansåg i det fallet att det inte var fråga om en ersättning som de anställda betalat arbetsgivaren i utbyte mot att denne tillhandahöll transport till förmån för de anställda. Detta eftersom lönen var densamma oavsett om de anställda använde sig av transporttjänsten eller inte. Av detta kan slutsatsen *e contrario* dras att en del av lönen i allmänhet kan betraktas som ersättning för en mervärdesskattepliktig transaktion. Förutsättningen härför är såsom visas i förevarande fall att den del av lönen som utgör ersättningen för denna transaktion är tydligt fastställbar.

54. Jag påpekar slutligen att det för att följa Astra Zenecas ståndpunkt, enligt vilken betalningen av anställda genom kuponger anses som en form av icke mervärdesskattepliktig lön, i praktiken är nödvändigt att jämställa kuponger med pengar och att endast betrakta dem som ett ”alternativ” till kontanter. Ett sådant jämställande är enligt min mening dock inte försvarligt. Dels kan kupongerna till skillnad från pengar inte användas överallt, utan endast hos de återförsäljare som har utfärdat dem, dels måste det hållas i minnet att kupongerna i allmänhet överlåts just *i utbyte* mot penningsummor och att de när de, såsom här, övergår från återförsäljaren till Astra Zeneca, via en mellanhand, kan ge ett mervärde och (följaktligen) mervärdesskatteintäkter. Detta sker däremot inte i fallet med kontanta pengar.

55. Jag anser därför att det av samtliga ovan angivna skäl är att föredra att betalning av en del av lönen med kuponger betraktas som en transaktion mot vederlag för vilken arbetsgivaren är skyldig att bokföra mervärdesskatten.

56. Jag föreslår därför att domstolen ska besvara den första frågan på följande sätt. Betalning av lön eller en del av denna genom kuponger, på det sätt som beskrivits i målet vid den nationella domstolen, utgör en mervärdesskattepliktig transaktion i den mening som avses i sjätte direktivet.

VI – Den andra frågan

57. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att domstolen, för det fall den första frågan besvaras nekande, ska klargöra huruvida betalning av en del av lönen i form av kuponger kan betraktas som en verksamhet som kan hänföras till artikel 6.2 i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse jämställs som bekant tillhandahållande av tjänster mot vederlag, som således är mervärdesskattepliktiga, med vissa verksamheter som utförs utan vederlag, däribland särskilt ”[t]illhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk”.

58. Med hänsyn till att jag föreslår att den första frågan ska besvaras jakande är det inte nödvändigt att besvara den andra frågan. Följande synpunkter framförs därför i andra hand för det fall domstolen inte skulle följa den lösning som jag föreslår på den första frågan.

59. Direktivets lagstiftare har föreskrivit att mervärdesskatt ska betalas på vissa verksamheter som utförs utan vederlag, till förmån för den person som utför dem eller hans anställda, av ett uppenbart skäl. Det är fråga om att hindra den skattskyldige, som i allmänhet kan göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på förvärv av varor eller tjänster avsedda för hans företag, från att undandra sig betalning av mervärdesskatt när han tar ut en vara från företagets tillgångar eller tillhandahåller tjänster för privat bruk. På så sätt kan man se till att den skattskyldige inte får en otillbörlig fördel i förhållande till den vanliga konsumenten som förvärvar varan eller tjänsten och får betala mervärdesskatt för densamma [18].

60. Även med avseende på den andra frågan är det endast kommissionen och Förenade kungarikets regering som, även om det skett i andra hand och med en viss motvillighet, har föreslagit att denna fråga eventuellt ska besvaras jakande. Deras resonemang kan sammanfattas enligt följande. Om den första frågan besvaras nekande ska det anses att arbetsgivarens överlåtelse av kuponger till den anställde har skett utan vederlag. Följaktligen blir då bestämmelsen i artikel 6.2 i sjätte direktivet tillämplig.

61. Även för det fall den första frågan besvaras nekande ska den enligt min mening dock inte automatiskt omfattas av tillämpningsområdet för artikel 6.2 i sjätte direktivet.

62. Det ska påpekas att den ovannämnda bestämmelsen blir tillämplig om följande två olika villkor är uppfyllda. Det första villkoret är att tjänsten – eller varan, om även det fall som avses i artikel 6.2 a ska beaktas – ska användas för privata ändamål, eller i vart fall inte ha samband med företagets verksamhet, och det andra villkoret är att transaktionen ska ske utan vederlag.

63. Såvitt framför allt avser detta andra krav innebär inte heller det förhållandet att den första frågan eventuellt besvaras nekande att detta krav måste föreligga. Det förhållandet att det eventuellt anses att överlåtelsen av kuponger inte utgör en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i mervärdesskattehänseende betyder inte med nödvändighet att den har utförts utan vederlag. Även om jag inte har förordat en sådan lösning kan det såsom framgått särskilt anses att överlåtelsen av kuponger endast är ett sätt att betala lönen, som i sig omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattelagstiftningen. Detta innebär dock inte att transaktionen sker utan vederlag.

64. I synnerhet är det enligt min mening helt uppenbart att kupongerna, bortsett från den rättsliga beteckning som man vill ge

18 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), punkt 33, av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein (REG 2001, s. I-4049), punkt 56, och av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca (REG 2008, s. I-9549), punkt 46.

överlåtelsen av dem, inte ges som present till de anställda, utan är en klart definierad ersättning för de anställdas arbete.

65. Även om kupongernas slutliga destination inte kan hänföras till en företagsverksamhet, då kupongerna utan tvekan är avsedda att täcka personalens privata behov, [19] är följaktligen villkoret att transaktionen ska ske utan vederlag inte uppfyllt. [20]

66. Jag föreslår således att domstolen, om det är nödvändigt, ska besvara den andra tolkningsfrågan enligt följande. Betalning av lön eller av en del av denna genom kuponger utgör inte en verksamhet som utförs utan vederlag som likställs med tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet.

19 — Det föreligger inte något samband mellan de förvärv som de anställda kan göra med kupongerna och arbetsgivarens företagsverksamhet. I domstolens rättspraxis är tendensen dessutom att bedöma de områden på vilka det föreligger ett samband med företagets verksamhet restriktivt. Se exempelvis domarna i målen Fillibeck (ovan fotnot 16), punkterna 26 och 29, och Danfoss (ovan fotnot 18), punkterna 57 och 58.

20 — Den omständigheten ska kort nämnas att det, såsom det har angetts i rättspraxis, ska vara fråga om en transaktion som faktiskt sker utan vederlag. Det förhållandet att det eventuellt föreligger en minskad eller lägre ersättning än självkostnadspriset kan inte likställas med att transaktionen sker utan vederlag. Se dom av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (REG 2005, s. I-743), punkterna 22 och 24.

VII – Den tredje frågan

67. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan beroende på hur de första två frågorna besvaras. Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att domstolen, för det fall de två första frågorna besvaras nekande, ska klargöra huruvida Astra Zeneca kan göra avdrag för den ingående mervärdesskatten och betrakta Astra Zenecas förvärv av kuponger hos mellanhanden som en allmän utgift för företaget.

68. Även i detta fall och med hänsyn till det svar som jag föreslår på den första frågan framförs de följande synpunkterna i andra hand, för det fall det svar som domstolen väljer på den första frågan skulle skilja sig från mitt svar.

69. Enligt Astra Zeneca bör såsom framgått de två första frågorna besvaras negativt, och betalningen av en del av lönen i form av kuponger ska omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om mervärdesskatt. Astra Zeneca anser dock att förvärvet av kuponger är en allmän utgift som är knuten till företagets verksamhet. Den ingående mervärdesskatten kan följaktligen beaktas och dras av vid beräkningen av den totala mervärdesskatt som ska betalas till Förenade kungarikets skattemyndigheter.

70. Fördelen för Astra Zeneca med en sådan uppfattning är uppenbar. Medan en eventuell skyldighet att fakturera mervärdesskatten vid överlåtelsen av kupongerna till de anställda skulle innebära att såväl den ingående mervärdesskatten som den utgående mervärdesskatten bortföll, [21] skulle det förhållandet att tillhandahållande av kuponger till de anställda betraktades som en skattefri transaktion och att ingående mervärdesskatt debiterades bland de allmänna utgifterna göra att det aktuella företaget fick en skattemässig fördel.

71. Enligt min mening kan Astra Zenecas uppfattning inte godtas, inte ens i det fall i vilket betalningen av en del av lönen i form av kuponger skulle anses som en transaktion som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

72. Det ska erinras om att enligt domstolens fasta rättspraxis utgör rätten till avdrag för den ingående mervärdesskatten en oskiljaktig del av denna skatteordning, vilken i princip inte kan inskränkas. [22] Avdragssystemet syftar till att säkerställa skatteneutraliteten för all ekonomisk verksamhet och befriar företagaren från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. [23]

73. Domstolen har visserligen medgett att näringsidkaren kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt för att förvärva varor och/eller tjänster för att utföra verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte omfattas av tillämpningsområdet för denna skatt. Detta gäller särskilt om följande villkor är uppfyllda: i) näringsidkaren utför mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet, ii) kostnaderna för att utföra de skattefria transaktionerna utgör komponenter i varornas slutliga pris och iii) det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de transaktioner för vilka mervärdesskatt har betalats och den skattskyldiges ekonomiska verksamhet. [24]

74. Denna rättspraxis från domstolen utgår dock från förutsättningen att om det inte tillerkänns någon rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten innebär det konkret till slut att mervärdesskatteneutraliteten åsidosätts och att det fastställs att företagaren, i stället för slutkonsumenten, är skyldig att betala en del av denna. [25]

21 — Förutom det fall, såsom har framgått, då det belopp som betalats i ingående skatt till mellanhanden inte överensstämmer med det belopp som debiterats i utgående skatt på den anställdes lönebesked. Se fotnot 13.

22 — Se exempelvis dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 43.

23 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, och av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), punkt 24 och där angiven rättspraxis.

24 — Dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357), punkterna 36 och 37. Se dessutom dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, AB SKF (REG 2009, s. I-10413), punkterna 58–68, samt mitt förslag till avgörande i det målet, föredraget den 12 februari 2009 (särskilt punkterna 59–62).

25 — Se domen i målet AB SKF (ovan fotnot 24), punkterna 66 och 67 och där angiven rättspraxis.

75. I förevarande fall är det dock inte fråga om någon situation av denna typ.

76. Såsom jag har påpekat ovan [26] debiterar Astra Zeneca den anställde, på lönebeskedet, det pris som företaget har betalat för kupongen, *inbegripet mervärdesskatten*. Den anställde betalar med sitt arbete slutligen mervärdesskatt på de varor som han kommer att förvärva med kupongen. Denna skatt bärs inte av Astra Zeneca. Det finns därför inte något skäl att tillerkänna företaget en rätt att göra avdrag för en mervärdesskatt som företaget slutligen inte ska bära.

77. Kupongen utgör långt ifrån någon komponent vars förvärvskostnad ingår i företagets allmänna utgifter. I stället överförs kupongen direkt, med den mervärdesskatt som belöper på denna, av arbetsgivaren till den anställde, som ”betalar” motsvarande värde genom att penningdelen av hans lön minskas i motsvarande mån. I de fall då domstolen har medgett en rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för förvärv av varor eller tjänster som använts för att genomföra skattefria transaktioner har denna mervärdesskatt däremot avsett (typisk konsult-) verksamhet för vilken skatten till slut tveklöst har burits av företaget. [27]

78. Det måste slutligen även hållas i minnet att avdragsrätten för mervärdesskatt för varor eller tjänster som används för skattefria transaktioner utgör undantag. [28]

79. Jag föreslår därför att domstolen, om det är nödvändigt, ska besvara den tredje frågan på följande sätt. Den arbetsgivare som betalar en del av sina anställdas lön i form av kuponger, på det sätt som beskrivits i målet vid den nationella domstolen, kan inte göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på dessa kuponger och bokföra förvärvet av dessa kuponger bland företagets allmänna utgifter.

26 — Se ovan punkt 45.

27 — Se exempelvis domarna i målen Abbey National (ovan fotnot 23), Kretztechnik (ovan fotnot 24) och AB SKF (ovan fotnot 24).

28 — Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 23.

VIII – Förslag till avgörande

80. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från VAT and Duties Tribunal, Manchester, på följande sätt. Betalning av lön eller en del av lönen genom kuponger, på de sätt som beskrivits i målet vid den nationella domstolen, tgör en transaktion som omfattas av mervärdesskatt i den mening som avses i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund och i den mening som avses i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.