

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

17. november 2022 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 26, stk. 1, litra b) – vederlagsfri levering af ydelser – vederlagsfri udlevering af værdikuponer til personale i den afgiftspligtige persons virksomhed som led i et anerkendelses- og belønningsprogram – transaktioner, der sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag – rækkevidde – princippet om afgiftens neutralitet«

I sag C-607/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 11. november 2020, indgået til Domstolen den 17. november 2020, i sagen

**GE Aircraft Engine Services Ltd**

mod

**The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og Domstolens vicepræsident, L. Bay Larsen, som fungerende dommer i Første Afdeling, og dommerne P.G. Xuereb (refererende dommer), A. Kumin og I. Ziemele,

generaladvokat: T. Župeta

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. november 2021,

efter at der er afgivet indlæg af:

- GE Aircraft Engine Services Ltd ved barrister L. Allen og solicitor W. Shah,
  - Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė, X. Lewis og V. Uher, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. januar 2022, afsagt følgende

**Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 26, stk. 1, litra b), i

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem GE Aircraft Engine Services Ltd (herefter »GEAES«) og Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (skatte-, afgifts- og toldmyndigheden, Det Forenede Kongerige) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende en afgiftsansættelse for perioden fra december 2013 til oktober 2017 for ikke-angivet udgående merværdiafgift (moms) af værdien af de værdikuponer, som GEAES udleverede til sine ansatte som led i et anerkendelses- og belønningsprogram indført af denne virksomhed.

## **Retsforskrifter**

### ***EU-retten***

#### *Udtrædelsesaftalen*

3 Ved afgørelse (EU) 2020/135 af 30. januar 2020 om indgåelse af aftalen om Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands udtræden af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab (EUT 2020, L 29, s. 1, herefter »udtrædelsesaftalen«) godkendte Rådet for Den Europæiske Union på vegne af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab udtrædelsesaftalen, der var knyttet som bilag til denne afgørelse.

4 Udtrædelsesaftalens artikel 86 med overskriften »Sager, der er indbragt for Den Europæiske Unions Domstol« fastsætter i stk. 2 og 3:

»2. Den Europæiske Unions Domstol har fortsat kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende anmodninger fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden overgangsperiodens udløb.

3. Med henblik på dette kapitel anses sager for at være indbragt for Den Europæiske Unions Domstol og anmodninger om præjudicielle afgørelser for at være indgivet på det tidspunkt, hvor det indledende processkrift er blevet registreret af Domstolens [...] Justitskontor [...]«

5 I henhold til udtrædelsesaftalens artikel 126 startede overgangsperioden på dagen for denne aftales ikrafttræden og sluttede den 31. december 2020.

#### *Momsdirektivet*

6 Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, bestemmer:

»Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

- a) anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen
- b) vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

### ***Det Forenede Kongeriges lovgivning***

7 Bestemmelserne i momsdirektivets artikel 26 blev gennemført i Det Forenede Kongeriges retsorden ved paragraph 3 i Value Added (Supply of Services) Order 1992 (bekendtgørelse af

1992 om merværdiafgift (levering af ydelser)), som har følgende ordlyd:

»[...] en person, der driver virksomhed, [skal], når denne anvender ydelser, som er leveret til ham, til privat brug eller bruger disse, eller stiller dem til rådighed for en anden persons anvendelse, til virksomheden uvedkommende formål, i henhold til loven anses for at have leveret disse ydelser i forbindelse med eller med henblik på at fremme sin virksomhed.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

8 GEAES, som er et britisk selskab, og som tilhører den internationale koncern General Electric (herefter »GE-koncernen«), udøver virksomhed i Det Forenede Kongerige inden for sektoren for fremstilling af flymotorer.

9 GE-koncernen indførte et program kaldet »Above & Beyond«, hvis formål var at honorere og belønne de mest fortjenstfulde og bedst ydende ansatte. Som led i programmet kunne hver ansat nominere en kollega for handlinger, som førstnævnte ansatte anså for at fortjene en belønning, i overensstemmelse med kravene i programmet og ifølge en præmiegradueringsordning fastsat heri.

10 En ansat nomineret på det højeste præmieniveau i medfør af den således indførte belønningsordning kunne under visse betingelser få udbetalt en kontant betaling, hvorimod en ansat nomineret med henblik på en præmie i et mellemniveau ville blive tilbudt værdikuponer (herefter »de pågældende værdikuponer«), mens en ansat nomineret til en præmie på det laveste niveau modtog en belønning i form af et anerkendelsesbevis.

11 Ved en præmie indeholdende værdikuponer skulle den ansatte begive sig ind på et websted, som indeholdt en liste over behørigt angivne detailhandlere (herefter »de angivne detailhandlere«), for herfra at vælge én, hos hvem vedkommende kunne indløse sin værdikupon.

12 Det pågældende websted blev drevet af et selskab, som havde påtaget sig at købe de pågældende værdikuponer direkte fra de nævnte detailhandlere for derefter at sælge dem til General Electric USA. Sidstnævnte overdrog dem efterfølgende til en anden enhed i GE-koncernen, som ligeledes var etableret i USA, nemlig GE HQ, som igen videresolgte dem til forskellige enheder i GE-koncernen, herunder til GEAES.

13 GEAES og 19 andre medlemmer af GE-koncernen var genstand for en momsansættelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden vedrørende transaktionen bestående i at tilbyde de pågældende værdikuponer til nominerede ansatte som led i »Above & Beyond«-programmet. Denne myndighed fandt således, at GEAES og de 19 andre medlemmer af GE-koncernen skulle angive udgående afgift af værdien af de nævnte værdikuponer.

14 GEAES og de 19 andre berørte medlemmer af GE-koncernen har anlagt sag ved den forelæggende ret, First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige), til prøvelse af denne afgiftsansættelse, idet det søgsmål, der er anlagt af GEAES, behandles som prøvesag for alle 20 appelsager.

15 Den forelæggende ret har anført, at tvisten i hovedsagen udelukkende vedrører præmierne i mellemniveauet i henhold til den graduering af belønningerne, der er nævnt i nærværende doms præmis 10. Nærmere bestemt er parterne uenige om, hvorvidt GEAES' vederlagsfrie udlevering af værdikuponer til sine ansatte udgør en transaktion, der skal sidestilles med levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), og hvorvidt den nævnte transaktion således er momspligtig.

16 Den forelæggende ret har i denne henseende præciseret, at ifølge GEAES udgør

udleveringen af værdikuponer til ansatte som led i »Above & Beyond«-programmet ikke en afgiftspligtig ydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), for så vidt som det nævnte program er knyttet til dette selskabs økonomiske virksomhed, og for så vidt som den fordel, som de ansatte har heraf, er sekundær. Der skal således foretages en sondring mellem det økonomiske formål, som dette selskab forfølger med denne vederlagsfrie udlevering af værdikuponer, og de ansattes anvendelse heraf til private formål.

17 En sådan fortolkning er, efter GEAES' opfattelse, i overensstemmelse med Domstolens praksis, der navnlig følger af dom af 16. oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), og af 11. december 2008, Danfoss og AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden skal det derimod, forudsat at de pågældende værdikuponer udleveres gratis til de ansatte med henblik på personligt brug uden for rammerne af GEAES' erhvervsmæssige virksomhed, fastslås, at betingelserne for anvendelse af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), er opfyldt. Den omstændighed, at GEAES tillægger udleveringen af de pågældende værdikuponer et forretningsformål, er i denne henseende uden betydning.

19 Den forelæggende ret har endvidere for det første præciseret, at ved transaktionen bestående i erhvervelse af de pågældende værdikuponer fra GE HQ, betaler GEAES moms af denne erhvervelse i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, idet den tilsvarende indgående afgift herefter samtidigt tilbagesøges.

20 Den forelæggende ret har for det andet fremhævet, at ved den endelige transaktion, hvorunder den nominerede ansatte som led i »Above & Beyond«-programmet anvender sine værdikuponer til at erhverve varer eller tjenesteydelser hos en af de angivne detailhandlere, angiver denne sidstnævnte den udgående afgift for værdikuponens værdi.

21 Endvidere udgør værdikuponerne ifølge denne ret vederlagsfri levering af ydelser, og det skal derfor afgøres, om denne levering af ydelser foretages til privat brug for den afgiftspligtige person eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål. Navnlig er denne samme ret af den opfattelse, at der består rimelig tvivl om fortolkningen af udtrykket »til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), og anvendelsen af denne bestemmelse under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen.

22 På denne baggrund har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal afgiftspligtiges udstedelse til medarbejdere af værdikuponer til brug hos detailhandlende tredjemænd, der er del af et program for anerkendelse af særligt effektive medarbejdere, betragtes som levering »til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. [1], litra b)?

2) Har det nogen betydning for svaret på det første spørgsmål, at den afgiftspligtige har et forretningsformål med udstedelsen af værdikuponer til medarbejdere?

3) Har det nogen betydning for svaret på det første spørgsmål, at værdikuponerne udstedt til medarbejdere er til deres egen brug og kan bruges af medarbejderne til private formål?»

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

23 Det bemærkes indledningsvis, at det følger af udtrædelsesaftalens artikel 86, stk. 2, som trådte i kraft den 1. februar 2020, at Domstolen fortsat har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende anmodninger fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden overgangsperiodens udløb, som er fastsat til den 31. december 2020, hvilket er tilfældet med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse.

24 Med sine tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at en levering af ydelser bestående i, for en virksomhed, at tilbyde værdikuponer til sine ansatte som led i et program indført af denne virksomhed, der skal honorere og belønne de mest fortjenstfulde og bedst ydende ansatte, er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

25 Indledningsvis bemærkes, at momsdirektivets artikel 26, stk. 1, sidestiller visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med leveringer af tjenesteydelser mod vederlag. Formålet med denne bestemmelse er at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode, eller som leverer tjenesteydelser til sit eget eller til sit personales private brug, på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode eller en tjenesteydelse af samme art, på den anden side. Med henblik på opfyldelsen af dette mål er dette direktivs artikel 26, stk. 1, litra a), til hinder for, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er bestemt for hans virksomhed, kan unddrage sig momsbetaling, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til eget privat brug eller til privat brug for personalet og dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms. Tilsvarende er direktivets artikel 26, stk. 1, litra b), til hinder for, at en afgiftspligtig eller dennes personale opnår afgiftsfritagelse for den afgiftspligtiges tjenesteydelser, for hvilke en privat person skulle have betalt moms (jf. i denne retning dom af 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

26 For at afgøre, om ydelsen, som består i, for en virksomhed, at tilbyde værdikuponer til sine ansatte som led i et program, der navnlig skal honorere og belønne de mest fortjenstfulde og bedst ydende ansatte, udgør en levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), skal alle omstændigheder, hvorunder afviklingen af dette program finder sted, og navnlig arten af og formålene med programmet, vurderes.

27 I den foreliggende sag fremgår det i det væsentlige af de sagsakter, som Domstolen råder over, indledningsvis, at »Above & Beyond«-programmet og navnlig præmierne i mellemniveauet i henhold til den graduering af belønningerne, der er nævnt i nærværende doms præmis 10, var blevet udformet af GEAES med det formål at øge de ansattes performance og følgelig bidrage til en bedre rentabilitet for virksomheden. Indførelsen af dette program var således dikteret af betragtninger om en god gennemførelse af denne virksomheds forretningsmæssige aktiviteter og en stræben efter yderligere indtjening, idet fordelene herved for de ansatte kun var accessorisk i forhold til virksomhedens behov. Ved således at bidrage til at øge de ansattes motivation har det nævnte program positive virkninger med hensyn til performance og rentabilitet.

28 Til de pågældende værdikuponer er der endvidere knyttet en ret for de ansatte, der omfattes heraf, til at opnå varer eller tjenesteydelser fra en af de angivne detailhandlere (jf. analogt dom af 27.3.1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, præmis 12). I henhold til det af GEAES indførte »Above & Beyond«-program udgør opnåelsen af en sådan værdikupon – for en ansat nomineret som led i dette program – efter sin karakter således blot et dokument, som fastslår de angivne detailhandlers forpligtelse til i stedet for penge at tage imod værdikuponen til dens pålydende værdi (jf. analogt dom af 24.10.1996, Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

29 Endelig griber GEAES, som arbejdsgiver, ikke ind i de ansattes valg af varer eller tjenesteydelser hos de nævnte detailhandlere.

30 Det skal fastslås, at hvis alene anvendelsen heraf tages i betragtning, skal de pågældende værdikuponer anses for at være til privat brug for de ansatte.

31 Det skal imidlertid bemærkes, at udleveringen af disse værdikuponer ikke sker ud fra de ansattes private brug, idet disse sidstnævnte i øvrigt ikke har midler til med sikkerhed at sikre sig muligheden for at gøre brug heraf. Som det fremgår af nærværende doms præmis 9, ligger initiativet for deres tildeling nemlig hos de andre ansatte i virksomheden og sker på grundlag af strengt faglige kriterier og kun når de nominerede ansatte anses for værdige til en præmie på mellemniveauet i henhold til den belønningsgraduering, som er nævnt i nærværende doms præmis 10.

32 Det er endvidere ubestridt, at GEAES' udlevering af de pågældende værdikuponer finder sted uden nogen form for vederlag eller modydelse fra de modtagende ansattes side, og omkostningerne hertil bæres af GEAES selv. Den nævnte levering af ydelser giver imidlertid denne sidstnævnte en fordel i form af udsigten til at øge sin omsætning takket være de ansattes øgede motivation og dermed en højere performance (jf. analogt dom af 27.3.1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, præmis 13). Den personlige fordel, som den ansatte har heraf, synes derfor kun at være accessorisk i forhold til virksomhedens eget brug.

33 På baggrund af ovenstående omstændigheder og med forbehold for den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, skal det bemærkes, at GEAES' vederlagsfrie udlevering af de pågældende værdikuponer til ansatte, der er nominerede som led i »Above & Beyond«-programmet, har til formål at øge de ansattes performance og dermed virksomhedens velfungerende drift og rentabilitet, således at det må fastslås, at denne levering af ydelser ikke er foretaget til virksomheden uvedkommende formål og følgelig ikke er omfattet af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b).

34 Denne betragtning understøttes i øvrigt af den omstændighed, at i et tilfælde med levering af ydelser, der i det væsentlige er sammenlignelig med den, der er omhandlet i hovedsagen, har Domstolen fastslået, at denne levering var sket til virksomhedens eget brug, eftersom formålet med den nævnte levering var at forøge det pågældende selskabs salgsomsætning (jf. i denne retning dom af 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, præmis 19).

35 Endelig skal det, henset til den omstændighed, som er anført i nærværende doms præmis 20, hvorefter de angivne detailhandlere angiver den udgående moms af værdien af pågældende værdikuponer, fastslås, at for så vidt som leveringen af ydelser, som for GEAES består i at tilbyde sine ansatte værdikuponer som led i et program, der navnlig skal belønne og honorere de mest fortjenstfulde og bedst ydende ansatte, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), er princippet om afgiftsneutralitet ikke tilsidesat.

36 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at en levering af ydelser bestående i, for en virksomhed, at tilbyde værdikuponer til sine ansatte som led i et program indført af denne virksomhed, der skal honorere og belønne de mest fortjenstfulde og bedst ydende ansatte, ikke er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

## **Sagsomkostninger**

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer

for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

**Artikel 26, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en levering af ydelser bestående i, for en virksomhed, at tilbyde værdikuponer til sine ansatte som led i et program indført af denne virksomhed, der skal honorere og belønne de mest fortjenstfulde og bedst ydende ansatte, ikke er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.**

Underskrifter

\* Processprog: engelsk.