

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 17 november 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 26.1 b – Tillhandahållande av tjänster utan ersättning – Utdelning av värdekuponger, utan ersättning, till personalen i den beskattningsbara personens företag inom ramen för ett bonus- och belöningsprogram – Transaktioner som likställs med tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Räckvidd – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-607/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 11 november 2020, som inkom till domstolen den 17 november 2020, i målet

GE Aircraft Engine Services Ltd

mot

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev, domstolens vice-ordförande, tillika tillförordnad domare på första avdelningen, L. Bay Larsen, samt domarna P.G. Xuereb (referent), A. Kumin och I. Ziemele,

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 november 2021,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- GE Aircraft Engine Services Ltd, genom L. Allen, barrister, och W. Shah, solicitor,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė, X. Lewis och V. Uher, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 27 januari 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 26.1 b i rådets direktiv

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan GE Aircraft Engine Services Ltd (nedan kallat GEAES) och Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten, Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet gäller en efterbeskattning som gjorts för perioden från december 2013 till oktober 2017 avseende utgående mervärdesskatt som inte redovisats på värdet av värdekuponger som GEAES gett sina anställda inom ramen för ett bonus- och belöningsprogram som företaget inrättat.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Avtalet om utträde

3 Genom sitt beslut (EU) 2020/135 av den 30 januari 2020 om ingående av avtalet om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands utträde ur Europeiska unionen och Europeiska atomenergigemenskapen (EUT L 29, 2020, s. 1) (nedan kallat utträdesavtalet), godkände Europeiska unionens råd, på Europeiska unionens och Europeiska atomenergigemenskapens vägnar utträdesavtalet, vilket bifogades detta beslut.

4 I artikel 86 i utträdesavtalet, med rubriken "Pågående mål vid Europeiska unionens domstol", föreskrivs följande i punkterna 2 och 3:

"2. Europeiska unionens domstol ska fortsätta att vara behörig att meddela förhandsavgöranden på begäran av domstolar i Förenade kungariket som framställts före övergångsperiodens utgång.

3. Vid tillämpningen av detta kapitel ska mål anses ha anhängiggjorts vid Europeiska unionens domstol, och begäranden om förhandsavgörande ska anses ha framställts, vid den tidpunkt då den handling genom vilken målet anhängiggörs registrerades vid domstolens ... kansli, ..."

5 I enlighet med artikel 126 i utträdesavtalet började övergångsperioden löpa den dag då detta avtal trädde i kraft och upphörde den 31 december 2020.

Mervärdesskattedirektivet

6 I artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

"Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

a) Användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor.

b) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål."

Förenade kungarikets lagstiftning

7 Bestämmelserna i artikel 26 i mervärdesskattedirektivet införlivades med Förenade

kungarikets rättsordning genom artikel 3 i Value Added (Supply of Services) Order 1992 (1992 års förordning om mervärdesskatt (tillhandahållande av tjänster)), som har följande lydelse:

”... när en person som bedriver ekonomisk verksamhet drar nytta av tillhandahållna tjänster för eget privat bruk eller använder dem, eller gör dem tillgängliga för någon annan för användning, för andra ändamål än den egna rörelsen, ska detta vid tillämpning av denna lag likställas med att personen tillhandahåller dessa tjänster inom ramen för sin verksamhet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 GEAES är ett bolag bildat enligt brittisk rätt som ingår i den internationella koncernen General Electric (nedan kallad GE-koncernen). Bolaget är verksamt i Förenade kungariket inom sektorn för tillverkning av jetmotorer till flygplan.

9 GE-koncernen har infört ett program kallat *”Above & Beyond”* (härutöver och därefter), vars syfte var att belöna och premiera de mest förtjänstfulla och bäst presterande anställda. Inom ramen för detta program kunde alla anställda nominera en kollega som han eller hon ansåg förtjänade en belöning för utfört arbete, i enlighet med kraven i programmet och det graderingssystem som programmet föreskriver.

10 Enligt det sålunda inrättade belöningssystemet kunde en anställd som hade utsetts till ett pris i den högsta nivån visserligen, på vissa villkor, få priset utbetalt kontant medan en anställd som utsetts till ett pris som rangordnats på en mellannivå erhöll värdekuponger (nedan kallade de aktuella värdekupongerna). En anställd som utsetts till ett pris på den lägsta nivån erhöll en belöning i form av ett diplom.

11 Om priset bestod av värdekuponger, fick den anställda gå in på en webbsida som innehöll en förteckning över vederbörligen angivna detaljhandlare (nedan kallade de angivna detaljhandlarna) för att välja en av dessa för att lösa in sin värdekupong.

12 Webbsidan i fråga drevs av ett bolag som åtog sig att köpa de aktuella kupongerna direkt från nämnda detaljhandlare för att därefter sälja dem till General Electric Förenta staterna. Sistnämnda bolag överlät dem därefter till en annan enhet inom GE-koncernen, som också var etablerad i Förenta staterna, nämligen GE HQ, som i sin tur sålde dem vidare till olika enheter i GE-koncernen, bland annat till GEAES.

13 GEAES och nitton andra medlemmar av GEAES-koncernen erhöll ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt från skattemyndigheten gällande den transaktion som bestod i att erbjuda de anställda som utsetts inom ramen för programmet *”Above & Beyond”* de aktuella kupongerna. Skattemyndigheten ansåg nämligen att GEAES, liksom de övriga medlemmarna i GE-koncernen, skulle deklarera den utgående mervärdesskatten på värdet av kupongerna.

14 GEAES och de nitton andra berörda medlemmarna i GEAES-koncernen överklagade beskattningsbeslutet till den hänskjutande domstolen, det vill säga First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket). GEAES överklagade utsågs därefter till pilotmål för samtliga tjugo förfaranden.

15 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det nationella målet uteslutande avser de priser som klassificerats på en mellannivå, i enlighet med den gradering av belöningar som framgår av punkt 10 ovan. Närmare bestämt är parterna oense om huruvida GEAES:s utdelning av kuponger till sina anställda utan ersättning härför utgör en transaktion som ska jämföras med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, och om transaktionen i sådant fall ska omfattas av mervärdesskatt.

16 Den hänskjutande domstolen har härvid preciserat att enligt GEAES utgör utdelningen av de aktuella värdekupongerna till de anställda inom ramen för programmet "*Above & Beyond*" inte en tjänst som är föremål för mervärdesskatt enligt artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, då det aktuella programmet har samband med bolagets ekonomiska verksamhet och den fördel som följer därav för de anställda är av underordnad betydelse. Det ska nämligen göras en åtskillnad mellan det ekonomiska syfte som detta bolag eftersträvar genom att dela ut värdekuponger utan ersättning och de anställdas användning härav för privata ändamål.

17 Enligt GEAES är en sådan tolkning förenlig med den praxis från domstolen som följer av bland annat dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491) och dom av den 11 december 2008, Danfoss och AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711).

18 Skattemyndigheten anser däremot att i den mån de aktuella kupongerna delas ut till de anställda vederlagsfritt och för personligt bruk utan koppling till GEAES:s affärsverksamhet, ska villkoren för att tillämpa artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet anses uppfyllda. Den omständigheten att GEAES har ett kommersiellt syfte med dessa kuponger saknar betydelse i detta avseende.

19 Den hänskjutande domstolen har likaså preciserat att GEAES, vid förvärvet av de aktuella värdekupongerna från GE HQ, betalar mervärdesskatt för detta förvärv med tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet samtidigt som bolaget därefter erhåller den motsvarande ingående mervärdesskatten.

20 Den hänskjutande domstolen har vidare understrukit att vid den slutliga transaktionen, då den anställda som utsetts inom ramen för programmet "*Above & Beyond*" använder sina värdekuponger för att förvärva varor eller tjänster från en av de angivna detaljhandlarna, deklarerar den senare den utgående skatten på värdet av de aktuella kupongerna.

21 Enligt den hänskjutande domstolen utgör erbjudandet om kuponger för övrigt ett tillhandahållande av tjänster utan ersättning, varför det ska fastställas huruvida detta tillhandahållande av tjänster sker för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål. I synnerhet anser den hänskjutande domstolen att rimliga tvivel kvarstår vad gäller tolkningen av uttrycket "för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål", i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, och tillämpningen av denna bestämmelse under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.

22 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelning)) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Ska en beskattningsbar persons utfärdande till anställda av värdekuponger som gäller hos utomstående detaljhandlare, vilket ingår i ett program för att belöna högpresterande anställda, anses utgöra ett tillhandahållande 'för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål' i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet ?

2) Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 att den beskattningsbara personen har ett affärsmässigt syfte med tillhandahållandet av värdekuponger till personalen ?

3) Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 att de värdekuponger som utfärdas till de anställda är avsedda för deras eget bruk och kan användas för deras privata syften ?"

Prövning av tolkningsfrågorna

23 EU-domstolen konstaterar inledningsvis att det följer av artikel 86.2 i utträdesavtalet, som trädde i kraft den 1 februari 2020, att domstolen ska fortsätta att vara behörig att meddela förhandsavgöranden på begäran av domstolar i Förenade kungariket som framställts före övergångsperiodens utgång, som fastställts till den 31 december 2020, vilket är fallet med förevarande begäran om förhandsavgörande.

24 Den hänskjutande domstolen har ställt de tre frågorna, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att dess tillämpningsområde omfattar ett tillhandahållande av tjänster som består i att ett företag ger sina anställda värdekuponger inom ramen för ett program som inrättats av företaget och som syftar till att belöna och premiera de mest förtjänstfulla och bäst presterande anställda.

25 Det ska inledningsvis erinras om att enligt artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet likställs vissa transaktioner, för vilka den beskattningsbara personen inte erhåller något faktiskt vederlag, med tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Syftet med denna bestämmelse är dels att säkerställa att en beskattningsbar person som tar ut en vara eller tillhandahåller tjänster för sitt eget eller personalens privata bruk behandlas på samma sätt som den slutkonsument som förvärvar en vara eller en tjänst av samma slag. För att uppnå detta syfte utgör artikel 26.1 a i detta direktiv hinder för att en beskattningsbar person som har kunnat dra av mervärdesskatten på köpet av en vara som är avsedd för hans rörelse undgår att betala denna skatt när han tar ut denna vara ur rörelsens tillgångar för eget eller personalens privata bruk och således drar otillbörlig fördel i förhållande till den slutkonsument som köper varan och betalar mervärdesskatt. Likaså utgör artikel 26.1 b i nämnda direktiv hinder för att en beskattningsbar person eller dennes personal erhåller skattebefrielse för de tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller, för vilka en privatperson skulle ha fått betala mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

26 För att avgöra huruvida ett företags utdelning av värdekuponger till sina anställda inom ramen för ett program som bland annat syftar till att belöna och premiera de mest förtjänstfulla och bäst presterande anställda utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, ska bedömningen omfatta samtliga omständigheter under vilka nämnda tillhandahållande sker, i synnerhet programmets art och syften.

27 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att programmet "*Above & Beyond*", och i synnerhet de priser som klassificerats på en mellanliggande nivå enligt den gradering av belöningar som anges i punkt 10 ovan, hade utformats av GEAES i syfte att öka de anställdas prestationer och följaktligen bidra till en bättre lönsamhet för företaget. Genomförandet av detta program motiverades således av överväganden rörande en optimal drift av företagets affärsverksamhet och strävan efter ytterligare vinster. Den fördel som programmet medför för de anställda är således endast av underordnad betydelse i förhållande till företagets behov. Genom att bidra till att förstärka de anställdas motivation har programmet positiva effekter vad gäller prestationer och lönsamhet.

28 De aktuella värdekupongerna konkretiserar vidare rätten för de anställda som åtnjuter dessa kuponger att erhålla varor eller tjänster från en av de angivna detaljhandlarna (se, analogt, dom av den 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, punkt 12). Enligt det system som GEAES har infört genom programmet "*Above & Beyond*" kommer erhållandet av en sådan värdekupong – för en anställd som utsetts inom ramen för detta program – endast till uttryck i en handling som införlivar den skyldighet som de angivna detaljhandlarna åtagit sig, nämligen att ta

emot denna kupong, i stället för pengar, till sitt nominella värde (se, analogt, dom av den 24 oktober 1996, Argos Distributors, C?288/94, EU:C:1996:398, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

29 GEAES, i egenskap av arbetsgivare, lägger sig slutligen inte i de anställdas val av varor eller tjänster hos nämnda detaljhandlare.

30 Domstolen konstaterar följaktligen att om endast kupongernas användning beaktades, skulle de aktuella kupongerna anses tillgodose de anställdas privata behov.

31 Det ska emellertid påpekas att utdelningen av dessa värdekuponger inte sker med anledning av de anställdas privata behov, då de inte har möjlighet att med säkerhet förvissa sig om möjligheten att erhålla dem. Såsom framgår av punkt 9 ovan ankommer det nämligen på andra anställda i företaget att ta initiativ till tilldelning av dem. Detta sker på grundval av strikt professionella kriterier och endast när de utvalda anställda anses förtjäna ett pris som klassificerats på mellannivå, i enlighet med den gradering av belöningar som framgår av punkt 10 ovan.

32 Det är vidare utrett att GEAES delar ut de aktuella värdekupongerna utan ersättning eller någon som helst motprestation från de anställda som emottar dem. Kostnaderna för utdelningen bärs uteslutande av GEAES. Nämnda tillhandahållande av tjänster ger emellertid företaget en fördel i form av utsikter att öka sin omsättning, tack vare en förhöjd motivation hos de anställda och därigenom förbättrade prestationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 1990, Boots Company, C?126/88, EU:C:1990:136, punkt 13). Den personliga fördel som den anställde drar härav framstår som underordnad i förhållande till företagets behov.

33 Med beaktande av vad som anförts ovan och med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, gör domstolen följande bedömning. GEAES utdelning utan ersättning av de aktuella värdekupongerna till de anställda som utsetts inom ramen för programmet *"Above & Beyond"* syftar till att höja de anställdas prestationer och därmed till att företaget drivs på ett optimalt sätt och har god lönsamhet. Domstolen finner därför att detta tillhandahållande av tjänster inte sker för andra rörelsefrämmande ändamål och således inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet.

34 Denna slutsats stöds för övrigt av att domstolen, i ett fall avseende tillhandahållande av tjänster som i allt väsentligt är jämförbart med det som är aktuellt i det nationella målet, fann att tjänsten hade tillhandahållits för rörelsens behov, eftersom syftet med tjänsten var att öka det aktuella bolagets försäljningsvolym (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C?48/97, EU:C:1999:203, punkt 19).

35 Med hänsyn till den omständighet som påpekas i punkt 20 ovan, det vill säga att de angivna detaljhandlarna deklarerar utgående mervärdesskatt på värdet av de aktuella värdekupongerna, gör domstolen följande bedömning. I den mån tillhandahållandet av tjänster – som för GEAES består i att ge sina anställda värdekuponger inom ramen för ett program som, bland annat, syftar till att belöna och premiera de mest förtjänstfulla och bäst presterande anställda – inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, har principen om skatteneutralitet inte åsidosatts.

36 Mot denna bakgrund ska de ställda frågorna besvaras på följande sätt. Artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att dess tillämpningsområde inte omfattar ett tillhandahållande av tjänster som består i att ett företag ger sina anställda värdekuponger inom ramen för ett program som inrättats av företaget och som syftar till att belöna och premiera de mest förtjänstfulla och bäst presterande anställda.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 26.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att dess tillämpningsområde inte omfattar ett tillhandahållande av tjänster som består i att ett företag ger sina anställda värdekuponger inom ramen för ett program som inrättats av företaget och som syftar till att belöna och premiera de mest förtjänstfulla och bäst presterande anställda.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.