

|

61986C0165

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Vilaça fremsat den 8. oktober 1987. -
LEESPORTEFEUILLE INTIEM CV MOD STAATSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING
OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE INDGIVET AF HOGE RAAD DER NEDERLANDEN. -
ANDET OG SJETTE MOMSDIREKTIV - BESKATNING AF YDELSER LEVERET TIL DEN
AFGIFTSPLIGTIGES ANSATTE. - SAG 165/86.

Samling af Afgørelser 1988 side 01471

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . I - Nederlandenes Hoge Raad, Tredje Afdeling, har forelagt Domstolen et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 11, stk . 1, litra a), og stk . 4 i Raadets andet direktiv 67/228 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (1), og af artikel 17, stk . 2, litra a), og stk . 6, i Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (2).

2 . Det praejudicielle spoergsmaal er blevet rejst under en sag anlagt af selskabet Leesportefeuille "Intiem" mod det nederlandske skattevaesen .

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

4 . Koerselsgodtgoerelsen er uafhaengig af den maengde benzin, der anvendes af budene i forbindelse med udbringningen . For benzinenes vedkommende anvendes nemlig foelgende system : foer arbejdets paabegyndelse, fylder selskabets bude tanken op for egen regning; ved afslutningen af den enkelte arbejdsdag lader selskabet budene fylde tanken op for selskabets regning paa en tankstation, som ligger over for selskabets saede . Den virksomhed, der driver tankstationen, fakturerer herefter det sagsoegende selskab den benzin, tankstationen har leveret budene for selskabets regning .

5 . Tvisten opstod, da Intiem blev paalagt at efterbetale et beloeb i mervaerdiafgift, fordi skattevaesenet ikke kunne godkende, at selskabet havde fratrasket hele den moms, som var faktureret selskabet for benzin leveret til dets ansatte .

6 . I henhold til den nederlandske lovgivning - det drejer sig om de samlede bestemmelser i artikel 23 i "Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968" (gennemfoerelsesplan vedroerende omsaetningsafgift 1968) og artikel 16 i "Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968" (gennemfoerelsesbekendtgørelse vedroerende omsaetningsafgift 1968) - har en virksomhed ret til i den afgift, som den skal erlaegge, at fradrage en vis procentdel - fastsat af vedkommende minister - af den godtgørelse, som den yder sine ansatte for brug af deres personlige koeretøj i virksomhedens tjeneste .

7 . Intiem paaklagede afgiftsansaettelsen til Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, der fandt, at de naevnte bestemmelser skulle anvendes dels paa koerselsgodtgørelsen til de ansatte, dels paa de beloeb, der var betalt den benzin, som de ansatte havde anvendt .

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

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

10 . Kommissionen, den nederlandske regering og Forbundsrepublikken Tysklands regering har indgivet skriftlige indlaeg til Domstolen i henhold til artikel 20 i protokollen vedroerende statuten for EOEF-Domstolen; indlaeggene er sammenfattet i retsmoderapporten .

11 . II - Det kan herefter fastslaas, at det for at besvare det af Hoge Raad forelagte spoergsmaal navnlig er noedvendigt at gennemgaa fradragsreglerne i momssystemet .

12 . Retten til at fradrage indgaaende moms er et grundlaeggende princip i Det faelles mervaerdiafgiftssystem . I hvert produktions - og omsaetningsled (og hver gang en vare passerer forbrugerlandets graense) betaler den afgiftspligtige til skattevaesenet den afgift, der skal svares ved salg af varen, efter forinden at have fradraget den indgaaende moms, der i det foregaaende led er betalt af leverandoeren .

13 . Det er denne mekanisme, der goer det muligt paa det praktiske plan at fastlaegge begrebet mervaerdiafgift, der i artikel 2 i Raadets foerste direktiv 67/227 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (3), defineres som en "generel forbrugsafgift, der er noejagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsaetninger i de produktions - og fordelingsled, der ligger foer beskatningsleddet " .

14 . Formaalet med retten til fradrag af den afgift, der direkte belaster de forskellige omkostningselementer, som indgaar i varens pris, er, som Domstolen for nylig har fastslaaet i Rompelman-dommen (4), "helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al oekonomisk virksomhed ". Domstolen tilfoejede : "Det faelles merværdiafgiftssystem sikrer saaledes, at afgiftsbyrden er fuldstaendig neutral over for enhver oekonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formaal eller resultater, forudsat at saadan virksomhed i sig selv er momspligtig ".

15 . Fradragsreglerne er ensartet formuleret i andet og sjette direktiv, der naevnes i Hoge Raad' s dom, idet sjette direktivs artikel 17 blot er en uddybning af de principper, der allerede var fastlagt i andet direktivs artikel 11 .

16 . Foelgelig vil det vaere hensigtsmaessigt navnlig at gennemgaa de relevante bestemmelser i sjette direktiv, som i oevrigt fra ikrafttraedelsestidspunktet har afloest andet direktiv .

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

"2) I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der paahviler ham, at fradrage foelgende beloeb :

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 udfoert for ham af en anden afgiftspligtig person;

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

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

...

6) Senest inden udloebet af en periode paa fire aar fra datoen for dette direktivs ikrafttraeden fastsaetter Raadet med enstemmighed paa forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften . Under alle omstaendigheder giver udgifter, der ikke er strengt erhvervsmaessige, som f.eks . udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repraesentation, ikke adgang til fradrag .

Indtil de ovenfor omhandlede regler traeder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som paa tidspunktet for dette direktivs ikrafttraeden var gaeldende i henhold til deres nationale lovgivning ."

18 . Paa grundlag af disse bestemmelser kan fradragsreglerne inddeles saaledes : den afgiftspligtige kan i den moms, der paahviler den, fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for : a) goder/tjenesteydelser, der er leveret/paesteret af en anden afgiftspligtig, b) indfoerte goder (ifoelge artikel 2, stk . 2, i sjette direktiv skal der svares moms af indfoersel af goder) og c) goder/tjenesteydelser, der udtages/paesteres til eget brug .

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

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

b) ret til forholdsmaessigt fradrag, for saa vidt angaar goder og tjenesteydelser, som benyttes saavel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (artikel 17, stk . 5) i henhold til det system, som den enkelte medlemsstat har fastsat under

hensyntagen til artikel 17, stk . 5;

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

Da der ikke kunne opnaas enighed i Raadet, indeholder sjette direktiv ikke udtoemmende undtagelsesbestemmelser; det anfoeres blot rent generelt i artikel 17, stk . 6, at udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repraesentation ikke giver adgang til fradrag, samt at der fastsaettes en frist paa fire aar til udarbejdelse af en liste over de udgifter, der ikke giver ret til fradrag .

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

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

21 . Jeg mener, at spoergsmaalet absolut boer besvares bekræftende .

22 . Hvis benzinen udelukkende anvendes i erhvervsoejemed i forbindelse med selskabets aktivitet (" i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner "), og selskabet direkte betaler leverandoeren paa grundlag af fakturaer, der er udstedt i overensstemmelse med artikel 22, stk . 3, boer der gives adgang til fradrag for at undgaa, at det samme gode to gange belastes med den samme afgift, i det omfang residualafgiften udgoer en del af selskabets omkostningselementer (den anvendte benzin).

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

24 . Leveringen finder sted til opfyldelse af en kontrakt indgaaet mellem to afgiftspligtige - som optraeder som henholdsvis koeber og saelger - der har retsvirkninger for forholdet mellem dem . Ifølge kontrakten overdrages retten "til som ejer at raade over et materielt gode" til koeberen; ifølge sjette direktivs artikel 5, stk . 1, anses denne overdragelse for det afgørende kriterium for begrebet "levering af goder" med henblik paa afgraensningen af momsens anvendelsesomraade (artikel 2, nr . 1). Det er denne overdragelse af raadighedsretten i juridisk forstand (og ikke den fysiske transaktion), der danner grundlaget for begrebet "afgiftspligtig transaktion ". Min gennemgang af spoergsmaalet vil derfor tage udgangspunkt i denne overdragelse .

25 . Godets anvendelse i forbindelse med virksomhedens aktivitet bestemmes enten af virksomheden selv eller af en anden kontrakt (arbejdskontrakt) indgaaet mellem virksomheden og dens ansatte . Da benzinen er et input i virksomheden, kan udleveringen heraf til virksomhedens ansatte, for at de kan anvende den i deres biler i virksomhedens tjeneste, ikke anses for en "levering af goder" i den i sjette direktivs artikler 2, stk . 1, og 5, stk . 1, forudsatte betydning; det ville derfor vaere meningsloest endnu en gang at opkraeve moms med eventuelt fuldt eller delvist fradrag af det tilsvarende beloeb, saa meget mere som der i saa fald ikke ville vaere tale om overdragelse "mellem afgiftspligtige ".

26 . Ud fra et oekonomisk synspunkt udgoer den benzin, der er faktureret Intiem, og som selskabet skal betale, en del af dets produktionsomkostninger, der som saadanne er belastet af den moms, som er betalt i det foregaaende led .

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

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

29 . Det er naturligvis klart, at man maa sikre sig, at benzinen udelukkende anvendes i erhvervsmaessigt oejemed og ikke til ogsaa at daekke de ansattes private behov, i hvilket tilfaelde man maa anvende bestemmelserne vedroerende forholdsmaessigt fradrag med en maksimal procentsats .

30 . Sagsoegeren har for Hoge Raad gjort gaeldende, at det af selskabet anvendte system, der bestaar i kontrakter indgaaet med dets ansatte og med benzinleverandoeren (som beskrevet ovenfor), udgoer en garanti for, at alene den benzin, der anvendes til transport i forbindelse med distribution af selskabets tidsskrifter, giver ret til fuldt fradrag af den moms, der indgaar i den tilsvarende pris .

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

32 . Under alle omstaendigheder er der her tale om et simpelt faktisk spoergsmaal, som det paahviler de nationale retter at tage stilling til ud fra de bevismidler, der anerkendes af den enkelte medlemsstats lovgivning, og inden for rammerne af sjette direktiv . Der bestaar i oevrigt ogsaa mulighed for misbrug, hvis budene anvender biler tilhoerende virksomheden samt benzin leveret af denne, idet bilerne - medmindre der foretages en effektiv kontrol - kan anvendes til privat brug, uden at virksomheden faar kendskab hertil .

33 . Det forholder sig helt anderledes med den godtgoerelse, som virksomheden yder sine ansatte som foelge af, at de anvender deres egne biler i virksomhedens tjeneste . Da de paagaeldende biler kan anvendes saavel i erhvervsøjemed som til privat brug, er der i den nederlandske lovgivning - i oevrigt i overensstemmelse med direktivet - fastsat en fast graense for fradraget .

34 . Den samme ordning maa anvendes paa den benzin, der udleveres til de ansatte og betaales af selskabet, hvis det maatte fastslaas, at benzinen ogsaa regelmaessigt anvendes til andre formaal end erhvervsmaessige .

35 . IV - Jeg skal herefter sammenfattende foreslaa, at det af Nederlandenes Hoge Raad forelagte spoergsmaal besvares saaledes :

" Naar leverancer faktureres en koeber i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk . 1, litra a), og artikel 22, stk . 3, og det leverede gode udelukkende anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner inden for koeberens virksomhed, indebaerer en afgiftspligtigs levering i henhold til kontrakt af et gode direkte til en anden afgiftspligtigs ansatte, at sidstnaevnte afgiftspligtige har ret til fradrag af den fulde moms, jfr . sjette direktivs artikel 17, stk . 2, litra a), ogsaa selv om godet er bestemt til forbrug i koeretoejer tilhoerende de naevnte ansatte . "

(*) *Oversat fra portugisisk .*

(1) *EFT 1967, s . 14 .*

(2) *EFT L 145 af 13.6.1977, s . 1 .*

(3) *EFT 1967, s . 12 .*

(4) *Dom af 14 . februar 1985, 268/83, Rompelman mod Minister van Financiën, Sml . s . 655, 664, praemis 19 .*