

Sag C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af VAT and Duties Tribunal, Manchester)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2, nr. 1) – begrebet »levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag« – værdikuponer, som et selskab udsteder til sine ansatte i forbindelse med aflønningen af sidstnævnte«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige transaktioner – levering af tjenesteydelser mod vederlag

[Rådets direktiv 77/388, art. 2, nr. 1)]

Artikel 2, nr. 1), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at et selskabs levering af en værdikupon, som selskabet har erhvervet til en pris inklusive merværdiafgift, til sine ansatte, mod at sidstnævnte giver afkald på en del af deres løn i kontanter, udgør en levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag som omhandlet i denne bestemmelse.

Der består således en direkte sammenhæng mellem leveringen af nævnte værdikuponer til de ansatte og den del af lønnen i kontanter, som de sidstnævnte skal give afkald på til gengæld for denne levering, eftersom de ansatte, som har valgt at modtage sådanne værdikuponer, i stedet for at modtage hele deres løn i kontanter skal give afkald på en del af denne løn til gengæld for de nævnte værdikuponer, idet denne transaktion gennemføres ved, at der foretages et bestemt fradrag i fonden for de ansatte, som har truffet et sådant valg. Desuden modtager arbejdsgiveren reelt en modydelse for leveringen af værdikuponerne, opgjort i penge, eftersom den svarer til en del af de ansattes løn i kontanter. I øvrigt bæres merværdiafgiftsbyrden vedrørende leveringen af disse værdikuponer af de ansatte, der modtager sidstnævnte, eftersom det fradrag, der som følge af denne levering foretages i de ansattes løn, omfatter prisen for værdikuponerne samt hele merværdiafgiften vedrørende disse.

(jf. præmis 29-32 og 35 samt domskonkl.)

29. juli 2010 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2, nr. 1) – begrebet »levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag« – værdikuponer, som et selskab udsteder til sine ansatte i forbindelse med aflønningen af sidstnævnte«

I sag C-40/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 16. januar 2009, indgået til Domstolen den 29. januar 2009, i sagen:

Astra Zeneca UK Ltd

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), E. Juhász, T. von Danwitz og D. Šváby,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig N. Nanchev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. marts 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Astra Zeneca UK Ltd ved M. Conlon, QC, og barrister D. Southern, for solicitor G. Salmond
- Det Forenede Kongeriges regering ved H. Walker, som befuldmægtiget, bistået af N. Fleming, QC
- den græske regering ved K. Georgiadis, I. Bakopoulos og V. Karra, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. april 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1), artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), og artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Astra Zeneca UK Ltd

(herefter »Astra Zeneca«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«), som dette selskab er blevet pålagt på grund af levering af værdikuponer til sine ansatte i forbindelse med aflønningen af sidstnævnte.

Retsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmer:

»[Moms] pålægges:

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

4 Dette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Samme direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer:

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

6 Nævnte direktivs artikel 6, stk. 1, første afsnit, bestemmer:

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

7 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved direktivets artikel 28f, bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Astra Zeneca er et selskab, som driver virksomhed inden for lægemiddelindustrien.

9 Dette selskab tilbyder sine ansatte, som ikke er personer, der er pligtige at betale moms, en aflønningsordning, der består af en fast årlig løn, der betegnes som »fordelsfond« (»Advantage Fund«, herefter »fonden«), og som omfatter en kontant betaling og i givet fald fordele, som de ansatte forudgående har valgt, idet hver fordel, som en ansat har valgt, bevirker, at der i denne ansattes fond foretages et bestemt fradrag.

10 Blandt disse fordele tilbyder Astra Zeneca sine ansatte værdikuponer, der kan anvendes i visse forretninger.

11 Disse værdikuponer har en pålydende værdi af 10 GBP, men de resulterer i et fradrag med et lavere beløb (mellem 9,25 GBP og 9,55 GBP) i de ansattes fond.

12 Astra Zeneca har udfærdiget sine momsangivelser på grundlag af princippet om, at selskabet ikke havde pligt til at fakturere udgående moms af leveringen af værdikuponerne til sine ansatte og ikke var berettiget til at fradrage den indgående moms, som det havde betalt ved indkøbet af disse værdikuponer.

13 Astra Zeneca har imidlertid herefter gjort gældende, at da udgifterne til indkøb af disse værdikuponer var en del af selskabets generalomkostninger, bør det være berettiget til at fradrage den moms, der pålægges i forbindelse med dette indkøb, uden at skulle beregne udgående moms på leveringen af de omhandlede værdikuponer til sine ansatte, med den begrundelse, at denne levering ikke udførtes mod vederlag.

14 I overensstemmelse hermed har Astra Zeneca som en retsbevarende foranstaltning over for Commissioners gjort krav på tilbagebetaling af den indgående moms, som selskabet har erlagt i forbindelse med indkøbet af de omhandlede værdikuponer.

15 Commissioners fandt først, at Astra Zeneca ikke har ret til at fradrage den indgående moms, som er betalt i forbindelse med indkøbet af disse værdikuponer, eftersom selskabet ikke anvender disse til nogen afgiftspligtige transaktioner.

16 Commissioners fandt derefter, at Astra Zeneca alternativt har ret til at fradrage den indgående moms, selskabet har erlagt i forbindelse med indkøb af værdikuponerne, men at det da skal beregne moms af leveringen af disse værdikuponer til sine ansatte, enten fordi værdikuponerne leveres mod vederlag, eftersom der foretages et fradrag i de ansattes fond, eller fordi de omhandlede værdikuponer stilles til de ansattes rådighed med henblik på at blive anvendt til formål, der er selskabet uvedkommende. I sidstnævnte tilfælde skal Astra Zeneca beregne udgående moms af dette beløb, idet værdien af leveringen af tjenesteydelserne svarer til udgiften til leveringen af værdikuponerne.

17 Commissioners afslog således Astras Zenecas begæring om tilbagebetaling og forhøjede som en retsbevarende foranstaltning ansættelsen af den udgående afgift med henblik på at opnå dækning for den moms, som skulle erlægges, for det tilfælde at værdikuponerne leveres mod vederlag af Astra Zeneca til selskabets ansatte.

18 Astra Zeneca har anfægtet de nævnte afgørelser fra Commissioners ved et søgsmål for den forelæggende ret.

19 VAT and Duties Tribunal, Manchester, har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 2, nr. 1), [...] under de i denne sag foreliggende omstændigheder, hvor en ansat i henhold til sin ansættelsesaftale har ret til at vælge at modtage en del af sin løn i form af en værdikupon med en pålydende værdi, fortolkes således, at arbejdsgiverens levering af en sådan værdikupon til den ansatte udgør en levering af tjenesteydelser mod vederlag?

2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, skal [sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, litra b), da fortolkes således, at arbejdsgiverens levering af værdikuponen til den ansatte i henhold til

ansættelsesaftalen skal behandles som en levering af tjenesteydelser, når værdikuponen er bestemt til at anvendes af den ansatte til private formål?

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 2, nr. 1), skal fortolkes således, at et selskabs levering af en værdikupon til sine ansatte inden for rammerne af aflønningen af disse udgør en levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag.

21 Det bemærkes herved, at sjette direktiv har fastlagt et meget vidt anvendelsesområde for moms, da det i artikel 2 vedrørende afgiftspligtige transaktioner ved siden af indførsel af goder nævner levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet, og da det i artikel 4, stk. 1, som »afgiftspligtig person« definerer enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 6, af 12.9.2000, sag C-260/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6537, præmis 24, og af 12.11.2009, sag C-154/08, Kommissionen mod Spanien, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 87).

22 Begrebet økonomisk virksomhed er defineret i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 7, i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 25, og i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 88).

23 En gennemgang af disse definitioner viser dels det vide omfang af det anvendelsesområde, der dækkes af begrebet økonomisk virksomhed, dels dets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 8, i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 26, og i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 89).

24 Henset til momsens vide anvendelsesområde må det konstateres, at et selskab som Astra Zeneca, som leverer værdikuponer til sine ansatte, mod at disse giver afkald på en del af deres løn i kontanter, udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktiv.

25 De i hovedsagen omhandlede værdikuponer gør det muligt for de ansatte, som modtager dem, at købe et gode eller en tjenesteydelse i nærmere bestemte forretninger, således at disse værdikuponer – som generaladvokaten har anført i punkt 31 i sit forslag til afgørelse – overdrager en fremtidig og, for så vidt angår genstanden, ubestemt ret til goder eller tjenesteydelser.

26 Det følger heraf, at i det omfang de nævnte værdikuponer ikke umiddelbart overdrager retten til at råde over et gode, udgør leveringen heraf med henblik på moms ikke en »levering af et gode« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, men en »tjenesteydelse« som omhandlet i dette direktivs artikel 6, stk. 1, eftersom der i henhold til denne bestemmelse ved tjenesteydelse

forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til nævnte artikel 5.

27 Hvad angår afgørelsen af, om en levering af tjenesteydelser som den i hovedsagen omhandlede foretages mod vederlag, bemærkes, at ifølge fast retspraksis forudsætter begrebet »levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (jf. dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12, og af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 12, samt dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 29, og i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 92).

28 Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse. Denne modydelse udgør derfor den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier. Desuden skal nævnte modydelse kunne opgøres i penge (jf. Fillibeck-dommen, præmis 13 og 14 og den deri nævnte retspraksis).

29 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede transaktion må det konstateres, at der består en direkte sammenhæng mellem Asta Zenecas levering af værdikuponer til selskabets ansatte og den del af lønnen i kontanter, som de ansatte skal give afkald på til gengæld for denne levering.

30 I stedet for at modtage hele deres løn i kontanter skal de ansatte hos Astra Zeneca, som har valgt at modtage sådanne værdikuponer, således give afkald på en del af denne løn til gengæld for de nævnte værdikuponer, idet denne transaktion gennemføres ved, at der foretages et bestemt fradrag i fonden for de ansatte, som har truffet et sådant valg.

31 Desuden hersker der ingen tvivl om, at Astra Zeneca reelt modtager en modydelse for leveringen af de omhandlede værdikuponer, og at denne modydelse er opgjort i penge, eftersom den svarer til en del af de ansattes løn i kontanter.

32 Hertil kommer – som det blev påvist under retsmødet – at momsbyrden vedrørende leveringen af disse værdikuponer bæres af den endelige bruger af de goder og/eller tjenesteydelser, som kan købes med nævnte værdikuponer, dvs. af de ansatte hos Astra Zeneca, som modtager kuponerne, eftersom det fradrag, der som følge af denne levering foretages i de ansattes løn, omfatter prisen for de omhandlede værdikuponer samt hele momsen vedrørende disse.

33 Som generaladvokaten har anført i punkt 45 i sit forslag til afgørelse, skal en ansat, når han ønsker at anvende disse værdikuponer, ganske enkelt overdrage disse, der er inklusive moms, til den pågældende forretning eller tjenesteyder og modtager til gengæld de ønskede goder eller tjenesteydelser, idet prisen for disse goder eller disse tjenesteydelser, inklusive moms, er blevet betalt af den ansatte på det tidspunkt, hvor han valgte at modtage de omhandlede værdikuponer mod til gengæld at give afkald på en del af sin løn, og det er først på det tidspunkt, hvor disse værdikuponer anvendes af den ansatte, at denne forretning eller tjenesteyder betaler momsen vedrørende de nævnte goder eller tjenesteydelser til skattemyndighederne.

34 Under disse betingelser udgør den i hovedsagen omhandlede transaktion en levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1).

35 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1), skal fortolkes således, at et selskabs levering af en værdikupon, som selskabet har erhvervet til en pris inklusive moms, til sine ansatte, mod at sidstnævnte giver afkald på en del af deres løn i kontanter, udgør en levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag som omhandlet i denne

bestemmelse.

Om det andet og det tredje spørgsmål

36 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdt at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 2, nr. 1), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at et selskabs levering af en værdikupon, som selskabet har erhvervet til en pris inklusive merværdiafgift, til sine ansatte, mod at sidstnævnte giver afkald på en del af deres løn i kontanter, udgør en levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag som omhandlet i denne bestemmelse.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.