

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

8. marts 1988 *

I sag 165/86,

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad, Tredje Afdeling, i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Leesportefeuille »Intiem« CV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), og af artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden O. Due, dommerne G. C. Rodríguez Iglesias, T. Koopmans, K. Bahlmann og C. Kakouris,

generaladvokat: J. L. da Cruz Vilaça
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl

* Processprog: Nederlandsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

- sagsøgeren i hovedsagen, Leesportefeuille »Intiem« CV, ved K. J. M. Hoyer som befuldmægtiget under den mundtlige forhandling,
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. F. Buhl og H. van Lier, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede under den mundtlige forhandling og skriftvekslingen,
- den nederlandske regering ved afdelingschefen i Udenrigsministeriet som befuldmægtiget under skriftvekslingen,
- Forbundsrepublikken Tysklands regering ved M. Seidel og A. Dittrich som befuldmægtigede under skriftvekslingen,

på grundlag af retsmøderapporten og efter mundtlig forhandling den 30. juni 1987,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. oktober 1987,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved dom af 2. juli 1986, indgået til Domstolen den 9. juli 1986, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), og af artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

- 2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag anlagt af selskabet Leesportefeuille »Intiem« CV (herefter benævnt »Intiem«) mod det nederlandske skattevæsen vedrørende fradrag af den fulde merværdiafgift erlagt for benzin leveret til selskabets ansatte, men faktureret selskabet.
- 3 Det fremgår af forelæggelsesdommen, at Intiem driver en læsekreds med tidsskrifter, som udbringes til kundernes bopæl. Som arbejdsgiver betaler selskabet sine bude, der i egenskab af arbejdstagere varetager udbringningen, en kørselsgodtgørelse for brug af eget køretøj i erhvervsøjemed; kørselsgodtgørelsen omfatter ikke udgifterne til benzin. Ved afslutningen af den enkelte arbejdsdag fylder budene, som om morgenen inden arbejdets påbegyndelse allerede har fyldt tanken op for egen regning, igen tanken op, denne gang for Intiem's regning, på en tankstation, der ligger over for selskabets sæde.
- 4 Intiem fradrager den fulde merværdiafgift af den benzin, der faktureres selskabet af den virksomhed, der driver tankstationen.
- 5 Det nederlandske skattevæsen kunne ikke godkende Intiem's fradrag af den fulde merværdiafgift; skattevæsenet kunne kun godkende fradrag med en fast procentsats fastsat ved ministeriel bekendtgørelse med hjemmel i national lov til dækning af den kørselsgodtgørelse, som virksomheder yder de ansatte, da man fandt, at benzinudgifterne udgjorde en del af »transportomkostningerne«.
- 6 Intiem indbragte denne afgørelse for Gerechtshof, Amsterdam, som frifandt skattevæsenet. Derefter indgav Intiem kassationsankestævning. Hoge Raad forkastede først selskabets anbringende, hvorefter Gerechtshof med urette havde fastslået, at benzinen leveres direkte til de ansatte. Dernæst skulle det efter Hoge Raad's opfattelse afgøres, om det forhold, at benzinen ifølge Gerechtshof leveres direkte til de ansatte, er til hinder for, at arbejdsgiveren kan fradrage den for benzinen erlagte moms.

- 7 Da Hoge Raad fandt, at det for at afgøre dette problem var nødvendigt at fortolke bestemmelserne i Rådets andet og sjette momsdirektiv, har retten udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvis en afgiftspligtig virksomhed (herefter benævnt 'arbejdsgiveren'), som ifølge aftale med en af sine arbejdstagere og med en anden afgiftspligtig virksomhed (herefter benævnt 'leverandøren') for egen regning lader leverandøren levere goder til arbejdstageren — idet det forudsættes, at arbejdstageren anvender goderne i erhvervsmæssigt øjemed under sit arbejde for arbejdsgiveren — fra leverandøren modtager fakturaer for disse leverancer, således at arbejdsgiveren herved debiteres merværdiafgiften, indebærer artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets andet momsdirektiv, henholdsvis artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette momsdirektiv da, at arbejdsgiveren kan fradrage den således fakturerede merværdi i den afgift, der påhviler ham, eller er et sådant fradrag udelukket, såfremt goderne ikke er leveret til arbejdsgiveren, men til arbejdstageren?«

- 8 Vedrørende sagens faktiske omstændigheder og den retlige baggrund for hovedsagen samt sagens forløb for Domstolen og de for denne afgivne indlæg henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

- 9 Artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets andet momsdirektiv bestemmer:

»I det omfang ting og tjenesteydelser anvendes til virksomhedens formål, er den afgiftspligtige berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den merværdiafgift, som faktureres ham for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for ham...«

- 10 Artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette momsdirektiv bestemmer tilsvarende:

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

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 udført for ham af en anden afgiftspligtig person...«

- 11 Det fremgår af disse bestemmelser, at en afgiftspligtig persons ret til at fradrage den indgående merværdiafgift kun gælder for den afgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er leveret ham, eller tjenesteydelser, der er udført for ham i forbindelse med hans erhvervsmæssige aktivitet.
- 12 Når henses til de faktiske omstændigheder i hovedsagen, således som de er fastslået af den nationale ret, skal det her afgøres, om denne regel er til hinder for, at den indgående merværdiafgift fradrages, når de pågældende goder købes af den afgiftspligtige virksomhed og herefter udleveres til de ansatte med henblik på anvendelse til dækning af virksomhedens behov.
- 13 Det bemærkes, at det fremgår af fradragsreglerne i henhold til sjette direktivs artikler 17-20, at retten til fradrag af indgående merværdiafgift omfatter goder og tjenesteydelser, der vedrører den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet, med undtagelse af udgifter, der ikke er af »streng erhvervsmæssig karakter«, som f. eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, jfr. direktivets artikel 17, stk. 6.
- 14 Det kan herefter fastslås, at fradragsreglerne skal anvendes således, at deres anvendelsesområde så vidt muligt svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet. For så vidt sjette direktivs artikel 17, stk. 2, i en sådan sammenhæng begrænser den afgiftspligtiges fradragsret for merværdiafgiften af leverede goder til den afgift, som skyldes eller er erlagt »for goder, der er... leveret ham«, har bestemmelsen ikke til formål at udelukke retten til fradrag af merværdiafgift, der er erlagt for goder, som — skønt de sælges til den afgiftspligtige for udelukkende at anvendes i forbindelse med dennes erhvervsmæssige aktivitet — rent fysisk er udleveret til hans ansatte.
- 15 Denne fortolkning støttes af selve formålet med fradragsreglerne. Som det fremgår af artikel 2, stk. 2, i Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), skal

der ved enhver transaktion svares merværdiafgift, der beregnes af godets eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for godet eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, »der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer«.

- 16 Følgelig skal det af Nederlandenes Hoge Raad forelagte spørgsmål besvares således, at når en momspligtig arbejdsgiver i henhold til en aftale indgået med en af sine arbejdstagere og en leverandør, der ligeledes er momspligtig, for egen regning lader leverandøren levere goder til denne arbejdstager, som udelukkende anvender dem under sit arbejde for arbejdsgiverens virksomhed, og arbejdsgiveren fra leverandøren modtager fakturaer for disse leverancer, hvorved han debiteres momsen for de leverede goder, skal artikel 11, stk. 1, litra a), i andet momsdirektiv og artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv fortolkes således, at arbejdsgiveren i den moms, der påhviler ham, kan fradrage den moms, som han debiteres for de leverede goder.

Sagens omkostninger

- 17 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering, den tyske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, som Nederlandenes Hoge Raad har forelagt ved dom af 2. juli 1986, for ret:

Når en momspligtig arbejdsgiver i henhold til en aftale indgået med en af sine arbejdstagere og en leverandør, der ligeledes er momspligtig, for egen regning lader leverandøren levere goder til denne arbejdstager, som udelukkende anvender dem under sit arbejde for arbejdsgiverens virksomhed, og arbejdsgiveren fra leverandø-

ren modtager fakturaer for disse leverancer, hvorved han debiteres momsen for de leverede goder, skal artikel 11, stk. 1, litra a), i andet momsdirektiv og artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv fortolkes således, at arbejdsgiveren i den moms, der påhviler ham, kan fradrage den moms, som han debiteres for de leverede goder.

Due

Rodríguez Iglesias

Koopmans

Bahlmann

Kakouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. marts 1988.

J.-G. Giraud

O. Due

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling