

den moms, som han debiteres for de leverede goder.

Selv om de nævnte bestemmelser begrænser den afgiftspligtiges ret til fradrag af merværdiafgiften af leverede goder til den afgift, som skyldes eller er erlagt »for goder, der

er... leveret ham«, har de 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.

RETSMØDERAPPORT

i sag 165/86 *

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

1. Kassationsappellanten i hovedsagen, selskabet *Leesportefeuille »Intiem«*, driver en læsekreds med tidsskrifter, som udbringes til kunderne. Til at besørge udbringningen har selskabet ansat et antal bude, som anvender deres egen bil. Som arbejdsgiver betaler selskabet sine bude i deres egenskab af arbejdstagere en kørselsgodtgørelse for brug af eget køretøj i erhvervøjemed. Kørselsgodtgørelsen fastsættes uafhængigt af benzinforbruget. Ved afslutningen af den enkelte arbejdsdag lader selskabet budene fylde tanken op for selskabets regning på en tankstation, som ligger over for selskabets sæde. Inden budene påbegynder dagens arbejde, lader de tankstationen fylde tanken op for egen regning. Herved betaler selskabet den benzin, som budene anvender under deres arbejde. Tankstationen drives af firmaet J. Kostermann BV, der fakturerer selskabet den benzin, som leveres til budene for selskabets regning.

2. Selskabet var for perioden 1. januar 1977-31. december 1979 inklusive blevet pålagt at efterbetale omsætningsafgift på i alt 16 909 HFL uden forhøjelse; selskabet påklagede denne afgiftsansættelse til Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, der stadfæstede afgørelsen. Dernæst indbragte selskabet afgørelsen for Gerechtshof, Amsterdam.

3. Som det fremgår af forelæggelsesdommen og sagens akter i øvrigt, vedrører hovedsagen følgende spørgsmål. I henhold til artikel 23 i Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (gennemførelsesanordning vedrørende omsætningsafgift 1968 — herefter benævnt »Besluit«), sammenholdt med artikel 16 i Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968 (gennemførelsesbekendtgørelse vedrørende omsætningsafgift 1968 — herefter benævnt »Beschikking«), kan Intiem fradrage den af ministeren fastsatte procentdel af den

* Processprog: Nederlandsk.

moms, der vedrører den godtgørelse, der ydes budene til dækning af deres transportudgifter. Hvis den benzin, der leveres til arbejdstagerne, indgår i »transportomkostningerne«, kan momsen fradrages med denne procentsats. Hvis benzinen ikke indgår i disse omkostninger, kan momsen fradrages i sin helhed (og ikke med en vis procentsats).

4. Inspecteur fandt, at de nævnte bestemmelser (vedrørende procentsatsen) skulle anvendes såvel på kørselsgodtgørelsen til budene som på beløbet for den af disse anvendte benzin.

5. Gerechtshof udtalte i det væsentlige, at benzinen leveres til arbejdstagerne og ikke til selskabet, således at dette ikke kan gøre krav på fradrag af den fakturerede moms, da der ikke er tale om goder leveret til selskabet. Følgelig gav Gerechtshof Inspecteur medhold.

6. Selskabet har anket Gerechtshof's afgørelse til Nederlandenes Hoge Raad. Selskabet gjorde gældende, at det havde indgået en leveringsaftale med tankstationen, jfr. artikel 3, stk. 1, litra a), i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift 1968 — herefter benævnt »loven«). I realiteten er der ikke tale om leveringer i den i lovens artikel 3, stk. 1, litra b)-h), fastsatte betydning. Da Intiem anvender den benzin, som leveres, i forbindelse med selskabets aktivitet, har det i henhold til lovens artikel 15, stk. 1, ret til at fradrage den således fakturerede omsætningsafgift.

7. Hoge Raad udtalte bl. a., at selskabet anfægtede Gerechtshof's vurdering, hvorefter

det forhold, at benzinen leveres til arbejdstagerne, indebærer, at selskabet ikke kan gøre krav på fradrag af den selskabet fakturerede omsætningsafgift, idet der ikke er tale om goder leveret til selskabet. Om Gerechtshof's afgørelse er rigtig, afhænger af fortolkningen af visse fællesskabsregler vedrørende moms.

8. På grundlag heraf og i overensstemmelse med generaladvokatens forslag besluttede Hoge Raad ved dom af 2. juli 1986 at udsætte sagen og i medfør af EØF-traktatens artikel 177 at anmode De Europæiske Fællesskabers Domstol om en præjudiciel afgørelse af følgende 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? »

9. Forelæggelsesdommen er blevet registreret på Domstolens Justitskontor den 9. juli 1986.

10. I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen er der den 7. oktober 1986 indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Johannes Føns Buhl, og Hendrik van Lier, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, den 8. oktober 1986 af den nederlandske regering ved departementschefen i Udenrigsministeriet og den 10. oktober 1986 af Forbundsrepublikken Tysklands regering ved Martin Seidel og Alfred Dittich som befuldmægtigede.

nået til enighed om disse undtagelser, men sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bestemmer, at udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation ikke giver adgang til fradrag. Artikel 17, stk. 6, indeholder ligeledes en slags standstill-klausul, idet medlemsstaterne kan opretholde eksisterende undtagelser uden dog at indføre nye. De for fradrag gældende principper er dels pro rata-systemet, princippet om øjeblikkeligt fradrag og princippet om de særlige pro rata-regler, som medlemsstaterne kan fastsætte for de enkelte sektorer.

11. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

13. Med hensyn til det særlige problem, der rejses i det præjudicielle spørgsmål, sonderer Kommissionen mellem de godtgørelser, der ydes arbejdstagerne i kontanter for at anvende deres egen bil i erhvervsmæssigt øjemed, og benzinudgifterne. For så vidt angår *godtgørelserne*, har Kommissionen anført, at den nederlandske lovgiver med rette har indført en fast grænse for fradraget (procentsats), eftersom arbejdstagernes biler anvendes såvel til privat som til erhvervsmæssigt brug.

II — Skriftlige indlæg for Domstolen

12. *Kommissionen* har i sine indlæg koncentreret sig om en gennemgang af moms-systemet, navnlig fradragsreglerne (sjette direktivs artikel 17), som den anser for hovedhjørnestenen. Ifølge disse regler, som næsten er identiske i de to omhandlede direktiver, kan den afgiftspligtige virksomhed fra den afgift, der påhviler den, fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret virksomheden af en anden afgiftspligtig virksomhed, for importerede goder samt for goder henholdsvis tjenesteydelser, der udtages / udføres til brug for virksomheden. Der skal imidlertid fastsættes en række undtagelser fra denne regel. Rådet er endnu ikke

14. For så vidt angår *benzinudgifterne*, har Kommissionen anført, at såfremt benzinen udelukkende anvendes i erhvervsmæssigt øjemed, dvs. til kundebesøg, er de fakturerede beløb fuldt fradragsberettigede. I det omfang arbejdstageren derimod også anvender benzinen til kørsel mellem hjem og arbejdsplads eller i sin fritid, kan de nederlandske skattemyndigheder begrænse fradragsretten. Der er imidlertid her tale om et faktisk problem, som det tilkommer de nederlandske skattemyndigheder at undersøge. Kommissionen tilføjer, at de nærmere omstændigheder i forbindelse hermed er uden betydning, dvs. om benzinen fyldes på en bil, der ikke tilhører den afgiftspligtige virk-

somhed, mens den leverede benzin faktureres denne.

15. Den *nederlandske regering* har gjort gældende, at det principielt kun er den benzin, der leveres til virksomheden med henblik på anvendelse i forbindelse med virksomhedens drift, der giver ret til fradrag. Dette princip støttes dels på artiklerne 11 og 17 i de omhandlede direktiver — der bestemmer, hvorledes afgiften opkræves — dels artiklerne 19 og 20 i sjette direktiv — som indeholder reglerne for pro rata-satsen og berigtigelse af fradragene.

16. Regeringen har dog anerkendt, at der kan opstå situationer, hvor det kan hævdes, at visse goder, om end de ud fra et civilretligt synspunkt er leveret til arbejdstageren, imidlertid momsmæssigt må anses for leveret til arbejdsgiveren; det drejer sig om goder, der er købt for arbejdsgiverens regning og risiko, og som udelukkende anvendes i dens virksomhed. For at momsen kan fradrages, må der nødvendigvis bestå en direkte forbindelse mellem, på den ene side, den købte ydelse og, på den anden side, virksomhedens egen ydelse. Regeringen har her henvist til første direktivs artikel 2, stk. 2, hvorefter fradraget udgør »det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.« Fradragets ret til kommer altså ikke uden videre den, der betaler.

17. Ud fra disse betragtninger har den nederlandske regering anført, at der i den foreliggende sag består en fradragsret for de i det præjudicielle spørgsmål nævnte goder, når de udelukkende anvendes i forbindelse med selskabets drift.

18. *Forbundsrepublikken Tysklands regering* har anført, at formålet med det præjudicielle spørgsmål er at opnå en fortolkning af det juridiske begreb »aftager«, som danner grundlaget for de gældende fællesskabsbestemmelser. Efter regeringens opfattelse er aftageren i princippet den person, der ifølge det aftaleforhold, hvoraf forpligtelserne udspringer, og som danner grundlag for udvekslingen af ydelser, har rettigheder og forpligtelser, idet der herved ses bort fra en række undtagelser, der er begrundet i økonomiske hensyn.

19. I den foreliggende sag er selskabet Intiem aftager, da selskabet med leverandøren havde indgået en kontrakt om levering af brændstof. At brændstoffet rent faktisk skulle leveres til selskabets ansatte og ikke til selskabet som sådant, ændrer intet ved denne vurdering. Ved modtagelsen af brændstoffet handlede de ansatte for selskabets regning i overensstemmelse med deres arbejdskontrakt. Aftagerens fradragsret er ikke afhængig af, om denne personlig modtager genstanden for leverancen. Denne konklusion støttes også af økonomiske betragtninger. Yderligere er faktureringen også et væsentligt kriterium ved bestemmelsen af aftageren. Videre er det ifølge Forbundsrepublikken afgørende og ubestrideligt, at brændstoffet blev leveret og anvendt alene til dækning af selskabets erhvervsmæssige behov, hvilket fremgår af den anvendte metode med opfyldning før og efter hver enkelt kørsel i erhvervsøjemed.

20. Forbundsregeringen er endelig kommet ind på et spørgsmål, som den forelæggende ret ikke har rejst, nemlig om det brændstof, selskabet har købt og dernæst overdraget til sine ansatte, bør pålægges afgift, således at de to operationer — køb og overdragelse —

udligner hinanden. Selv i dette tilfælde mener forbundsregeringen, at fradragsretten for det brændstof, der leveres til selskabet, ikke berøres. Regeringen udleder heraf, at selskabet har ret til fradrag i forbindelse med købet af brændstoffet, og at der ikke

skal svares afgift ved overdragelsen af dette brændstof til selskabets ansatte.

C. Kakouris
Refererende dommer