

61998J0338

Domstolens dom (femte avdelningen) den 8 november 2001. - Europeiska kommissionen mot Konungariket Nederländerna. - Fördragsbrott - Artiklarna 17.2 a och 18.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet - Nationella bestämmelser enligt vilka en arbetsgivare tillåts att såsom ingående skatt dra av en viss procentandel från den ersättning som har betalats ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten. - Mål C-338/98.

Rättsfallssamling 2001 s. I-08265

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Avdrag för ingående skatt - Nationella bestämmelser enligt vilka en arbetsgivare tillåts att såsom ingående skatt dra av en viss procentandel från den ersättning som har betalats ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten - Otillåtna

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 17.2 a och 18.1 a)

Sammanfattning

\$\$Det strider mot en medlemsstats skyldigheter enligt artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter att föreskriva att en mervärdesskattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten.

Det följer av lydelsen av artikel 17.2 a i sjätte direktivet att den avdragsrätt som en skattskyldig person har enligt denna bestämmelse avser mervärdesskatt som betalats på varor eller tjänster som tillhandahållits denna skattskyldiga person av en annan skattskyldig person. Det förhållandet att en anställd använder sitt eget fordon inom ramen för sin arbetsgivares näringsverksamhet inte förvandlar den anställda till "skattskyldig person" i den mening som avses i sjätte direktivet, och därmed inte heller i den mening som avses i artikel 17.2 a häri, även om de kostnader som är hänförliga till sådan användning ersätts av arbetsgivaren. Att en anställd använder sitt eget fordon inom ramen för sin arbetsgivares näringsverksamhet kan inte anses utgöra en leverans av en vara, i den mening som avses i sjätte direktivet, till arbetsgivaren. Följaktligen kan varken den

anställdes fordon eller det bränsle som används för detta anses vara föremål för en "leverans" till den skattskyldiga arbetsgivaren, i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, endast på grund av att de kapitalkostnader för fordonet och de bränslekostnader som är hänförliga till sådan användning delvis ersätts av arbetsgivaren.

Om det inte sker någon leverans av varor eller något tillhandahållande av tjänster mellan två skattskyldiga personer, och att en faktura eller en med faktura jämförlig handling därmed inte heller kan utfärdas av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person, strider det avdrag för mervärdesskatt som medges enligt de nationella bestämmelserna i fråga per definition mot de krav för att utöva rätten till avdrag som uppställs i artikel 18.1 a i sjätte direktivet.

(se punkterna 44, 46-48 och 75-77 samt domslutet)

Parter

I mål C-338/98,

Europeiska gemenskapernas kommission, inledningsvis företrädd av E. Mennens och E. Traversa, därefter av E. Traversa och H.M.H. Speyart, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Nederländerna, företrädd av M.A. Fierstra, C. Wissels och J. van Bakel, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland, företrädd av M. Ewing, i egenskap av ombud, biträdd av N. Pleming, QC, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenient,

angående en talan om fastställelse av att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget, genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt - tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18), föreskriva att en mervärdesskattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen S. von Bahr, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D.A.O. Edward, A. La Pergola (referent), M. Wathelet och C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 5 april 2001 av: kommissionen, företrädd av H.M.H. Speyart, Konungariket Nederländerna, företrätt av J. van Bakel, och Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland företrätt av G. Amodeo, i egenskap av ombud, biträdd av N. Pleming,

och efter att den 31 maj 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 14 september 1998, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget, genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt - tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18, nedan kallat sjätte direktivet), föreskriva att en mervärdesskattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten.

2 Genom beslut av domstolens ordförande den 21 april 1999 tilläts Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att intervensera till stöd för Konungariket Nederländernas yrkanden.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

...

4. Användningen av uttrycket självständigt i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

..."

4 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet "[avses] med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

5 I artikel 17 i sjätte direktivet, som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", föreskrivs följande i punkt 2 a:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

6 I artikel 18 i sjätte direktivet, som har rubriken "Regler om utnyttjande av avdragsrätten", föreskrivs följande:

"1. För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3,

...

3. Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2.

..."

7 I artikel 22.3 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. ...

Varje skattskyldig person skall likaledes utställa en faktura beträffande varje betalning a conto som har gjorts till honom före leverans av varor som avses i första stycket har levererats och beträffande varje betalning a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person eller av en icke skattskyldig juridisk person innan tillhandahållandet av tjänsten har genomförts."

8 I artikel 22.3 c i sjätte direktivet görs följande precisering:

"Medlemsstaterna skall fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura."

De nationella bestämmelserna

9 I artikel 23 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (tillämpningsförordning om omsättningsskatt) av den 12 augusti 1968 (Staatsblad 1968, nr 423), i dess lydelse enligt förordning av den 17 december 1997 (Staatsblad 1997, nr 761, nedan kallad tillämpningsförordningen av den 12 augusti 1968), föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 15.2 och 15.6 i lagen [om omsättningsskatt] får en arbetsgivare, som utger kostnadsersättning till en anställd som använder sin egen bil i arbetsgivarens näringsverksamhet, göra avdrag för en av ministeriet fastställd andel av kostnadsersättningen, om inte denna ersättning skall anses utgöra lön i den mening som avses i

lagen om inkomstskatt."

10 I artikel 16 i *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (tillämpningsbeslut om omsättningsskatt) av den 30 augusti 1968 (*Nederlandse Staatscourant* 1968, nr 169), i dess lydelse enligt ministerförordning av den 14 oktober 1998 (*Nederlandse Staatscourant* 1998, nr 204), föreskrivs att den andel av ersättningen som arbetsgivaren får dra av uppgår till 12 procent.

11 Den nederländska regeringen har angett att denna andel motsvarar den genomsnittliga mervärdesskatten på de olika kostnadskomponenterna för att äga och använda en bil.

12 Det framgår närmare bestämt av de förklaringar som denna regering har lämnat som svar på en fråga från domstolen, att det för att fastställa den ifrågavarande procentsatsen har beaktats att den ersättning som arbetsgivaren betalar ut till en anställd anses täcka både den anställdes mervärdesskattepliktiga utgifter (som till exempel anskaffning av fordonet, köp av bränsle, kostnader för underhåll eller reparationer) och sådana utgifter för vilka mervärdesskatt inte skall tas ut (som till exempel skatter för att äga fordonet eller försäkringspremier).

13 De nederländska myndigheterna ansåg härvid att de icke mervärdesskattepliktiga utgifterna för ett fordon i genomsnitt utgjorde omkring 20-21,5 procent av de totala utgifterna för att äga och bruka fordonet. För dieseldrivna fordon, som utgör 10 procent av den nederländska fordonsparken, är denna genomsnittliga andel emellertid högre, enligt myndigheterna.

14 På grundval härav fann de nederländska myndigheterna att endast en andel på 78,5-80 procent av den ersättning som en arbetsgivare betalar ut till en anställd skulle anses täcka den anställdes mervärdesskattepliktiga utgifter vid den normala mervärdesskattesatsen på 17,5 procent. Därför beräknades att denna ersättning skulle anses omfatta en del av den mervärdesskatt som redan erlagts av den anställda, vilken varierade mellan 12,08 och 12,28 procent av ersättningen.

15 Enligt den nederländska regeringen avrundades denna procentsats till 12 procent, bland annat för att beakta de dieseldrivna fordonens särställning.

16 Denna regering har som svar på en fråga från domstolen vidare preciserat att anledningen till att den avdragsgilla andelen sänktes från 13 till 12 procent år 1992 var att den normala mervärdesskattesatsen i Nederländerna sänktes från 18,5 till 17,5 procent.

17 När det gäller storleken på den ersättning som betalas ut till den anställda och från vilken arbetsgivaren får dra av 12 procent av mervärdesskatten, framgår det av den nederländska regeringens svar på domstolens frågor samt av de förklaringar som gavs vid förhandlingen att detta avdrag medges av de nederländska skattemyndigheterna om ersättningen inte uppgår till mer än 0,6 NLG per kilometer.

18 Däremot följer det av *Wet op de loonbelasting 1964* (1964 års lag om inkomstskatt) och dess tillämpningsbestämmelser att ersättningen utgör en del av den anställdes lön om den uppgår till mer än 0,6 NLG per kilometer.

19 Kontrollen upprätthålls genom en rad skatterättsliga bestämmelser, enligt vilka arbetsgivaren är skyldig att hålla särskild bokföring avseende ersättning som betalas ut till den anställda till följd av att denne har använt sitt privata fordon i tjänsten, och av denna bokföring måste särskilt framgå det antal kilometer som arbetsgivaren har betalat ut ersättning för. De bestyrkande handlingarna för avdraget behöver inte vara i någon särskild form, men de måste emellertid innehålla uppgifter om företagna tjänsteresor, de platser dit den anställda har rest och den sträcka som han har tillryggalagt. I det sistnämnda avseendet krävs periodiska deklARATIONER från den anställda.

Det administrativa förfarandet

20 Genom skrivelse av den 2 februari 1993 meddelade kommissionen den nederländska regeringen att den ifrågasatte huruvida artikel 23 i tillämpningsförordningen av den 12 augusti 1968 var förenlig med sjätte direktivet, eftersom en skattskyldig arbetsgivare enligt denna bestämmelse har rätt till mervärdesskatteavdrag utan att villkoret angående innehav av en faktura i artikel 18.1 a i sjätte direktivet är uppfyllt.

21 Genom skrivelse av den 5 juli 1993 gjorde den nederländska regeringen gällande att avdraget i fråga inte kunde ifrågasättas på rent formella grunder avseende det förhållandet att det inte krävs innehav av en faktura som är utfärdad av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person. Den nederländska regeringen anförde med hänvisning till domen av den 8 mars 1988 i mål 165/86, Intiem (REG 1988, s. 1471), att det enda som är av avgörande betydelse är att de utgifter som avdraget avser har beviljats för den skattskyldige arbetsgivarens verksamhet.

22 Den 10 maj 1995 skickade kommissionen en formell underrättelse till Konungariket Nederländerna. Av underrättelsen tycks framgå att kommissionen medgav att de utgifter som avdraget avser är yrkesmässiga och att detta avdrag därmed inte skulle strida mot principen i artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Däremot framhöll kommissionen återigen att det i artikel 18.1 a i samma direktiv uppställs ett krav på innehav av en faktura. Härvid påpekas i underrättelsen att upprätthållandet av detta krav utgör en garanti för legalitet och insyn, vilket möjliggör en effektiv bedrägeribekämpning.

23 Den nederländska regeringen vidhöll sin ståndpunkt i en skrivelse av den 10 juli 1995 och kommissionen skickade därför den 17 oktober 1996 en kompletterande formell underrättelse. Kommissionen angav häri att den hade gjort en mer omfattande undersökning av de aktuella nederländska bestämmelserna och utvecklade därefter sina argument. I synnerhet gjorde kommissionen gällande att den ifrågavarande avdragsrätten även strider mot artikel 17.2 a i sjätte direktivet, eftersom de berörda varorna och tjänsterna tillhandahålls en slutkonsument, det vill säga den anställde. De tillhandahålls alltså inte den skattskyldige arbetsgivaren av en annan skattskyldig person. Den skatt som den anställde har erlagt skall följaktligen slutgiltigt belasta honom, medan den kostnadsersättning som betalas ut till honom av arbetsgivaren, vilken inte utgör ersättning för en skattepliktig transaktion, faller utanför mervärdesskatteområdet.

24 Den nederländska regeringen gjorde i sitt svar av den 16 december 1996 gällande att det visserligen kan framstå som om de ifrågavarande nederländska bestämmelserna strider mot lydelsen av artiklarna 17.2 a och 18.1 a i sjätte direktivet, men att dessa bestämmelser likväl är förenliga med de grundläggande principerna för mervärdesskatt och att dessa principer måste ha företräde framför sjätte direktivet. Den nederländska regeringen anser att den ifrågavarande avdragsrätten är hänförlig till varor och tjänster som har anknytning till den skattskyldige arbetsgivarens näringsverksamhet och att denna rätt gör det möjligt att undvika en dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet.

25 Kommissionen riktade den 22 september 1997 ett motiverat yttrande till Konungariket Nederländerna. I detta anmodades denna stat att inom två månader från delgivningen vidta nödvändiga åtgärder.

26 Den nederländska regeringen svarade kommissionen genom skrivelse av den 28 november 1997, i vilken regeringen vidhöll sina ståndpunkter. Den utvecklade särskilt argumentet att de nederländska bestämmelserna innehåller nödvändiga garantier för att undvika att det ifrågavarande systemet med schablonavdrag används bedrägligt.

27 Kommissionen konstaterade att Konungariket Nederländerna inte hade rättat sig efter det motiverade yttrandet och beslutade därför att väcka ifrågavarande talan.

Prövning i sak

Den första anmärkningen: Huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet har åsidosatts

Parternas argument

28 Kommissionen anser att en grundläggande aspekt av gemenskapens mervärdesskattesystem är att avdragsgilla transaktioner skall ske mellan skattskyldiga personer, varvid samtliga skattepliktiga transaktioner bildar en kedja som inte kan brytas. Detta framgår i synnerhet av artikel 17.2 a i sjätte direktivet, där det anges att den avdragsgilla mervärdesskatten är den som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits en skattskyldig person, eller för en skattskyldig persons räkning, av en annan skattskyldig person.

29 Mot bakgrund av att denna bestämmelse har en klar lydelse är det endast gemenskapslagstiftaren som kan medge undantag från den princip som fastställs häri. Dessutom är det enligt kommissionen än mer nödvändigt att på denna punkt hålla sig till sjätte direktivets text, dels eftersom det krävs att all skattelagstiftning har ett klart avgränsat tillämpningsområde, dels eftersom det skulle medföra att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna tillämpades olika i de olika medlemsstaterna om det var tillåtet att avvika från direktivtexten.

30 Kommissionen har gjort gällande att, i detta fall, de varor eller tjänster som omfattas av avdragsrätten enligt artikel 23 i tillämpningsförfordningen av den 12 augusti 1968 inte tillhandahålls den skattskyldige arbetsgivaren utan den anställda, och att denne är en icke skattskyldig slutkonsument, som använder det berörda fordonet även, eller till och med huvudsakligen, för privata ändamål. Så till vida är den enligt den ovannämnda bestämmelsen avdragsgilla delen av ersättningen som betalas ut av arbetsgivaren inte en skatt på en transaktion mellan skattskyldiga personer, utan en schablonersättning som är avsedd att täcka en del av den mervärdesskatt som tas ut på varor eller tjänster som tillhandahålls en slutkonsument.

31 Den nederländska regeringen anser att avdragsrätten i artikel 23 i tillämpningsförfordningen av den 12 augusti 1968 överensstämmer fullt ut med det gemensamma mervärdesskattesystemets syften.

32 Detta system syftar nämligen till att säkerställa att den ingående mervärdesskatt som en skattskyldig person har betalat inom ramen för sin näringsverksamhet inte till någon del belastar honom själv. Härigenom garanteras en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet (dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83).

33 Den ersättning som arbetsgivaren betalar ut för kostnader som den anställda har haft inom ramen för arbetsgivarens näringsverksamhet belastar det slutliga priset på de varor eller tjänster som denne erbjuder inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet. Därför måste han kunna dra av den mervärdesskatt som belöper sig på de ersatta kostnaderna. Om avdrag inte medgavs, skulle detta leda till att identiska ekonomiska situationer behandlas olika på grund av rent formella skillnader, beroende på om den anställda använder sitt eget fordon eller arbetsgivarens fordon för att tillhandahålla tjänster inom ramen för dennes näringsverksamhet, vilket strider mot domstolens rättspraxis (se dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I-6229). Dessutom skulle detta leda till oundvikliga snedvridningar av konkurrensen.

34 Enligt den nederländska regeringen skulle dessutom dubbelbeskattnings effekter uppkomma om avdraget i fråga inte medgavs. Först tas nämligen slutgiltig mervärdesskatt ut på de utgifter som den anställda har för sitt fordon. Därefter tas den ut på det slutliga priset på de varor eller tjänster som den skattskyldige arbetsgivaren erbjuder, i vilket de ovannämnda utgifterna ingår till följd av att de ersätts av arbetsgivaren.

35 Detta strider således mot principerna om skatteneutralitet, om att dubbelbeskattning skall undvikas och om att beskattning endast skall ske i det sista konsumtionsledet, vilka samtliga är syften som eftersträvas med sjätte direktivet.

36 Både kommissionen och den nederländska regeringen har åberopat domen i det ovannämnda målet Intiem och de har var och en för sig gjort gällande att denna dom ger stöd för deras respektive ståndpunkt. I denna dom fastställde domstolen att det föreligger en avdragsrätt för den mervärdesskatt som betalas av en skattskyldig person till en skattskyldig person med vilken han har ingått ett avtal som innebär att den sistnämnda personen skall leverera bensin till den förstnämnda personens anställda.

37 Kommissionen har gjort gällande att tre omständigheter som domstolen ansåg vara avgörande i domen i det ovannämnda målet Intiem inte föreligger i förevarande mål. För det första finns det i förevarande fall inget avtal mellan den skattskyldige arbetsgivaren och en annan skattskyldig person om att varor skall tillhandahållas de anställda för arbetsgivarens räkning och det sker därmed ingen leverans i juridisk mening till denne. För det andra är de varor som berörs av den ifrågavarande avdragsrätten inte uteslutande avsedda att användas i den skattskyldige arbetsgivarens näringsverksamhet. För det tredje fakturerar inte den skattskyldige leverantören den skattskyldige arbetsgivaren för varorna.

38 I motsats till vad kommissionen har anfört anser den nederländska regeringen att domen i det ovannämnda målet Intiem innebär en bekräftelse av att det vid tolkningen av artikel 17.2 a i sjätte direktivet främst skall tas hänsyn till de ekonomiska förhållanden som faktiskt råder.

39 Förenade kungarikets regering anser att förevarande mål mer allmänt rör en skattskyldig persons rätt att dra av den mervärdesskatt som belöper på hans anställdas samtliga utgifter inom ramen för företagets näringsverksamhet. Det kan till exempel röra sig om den anställdes kostnader för mat och logi eller resor i tjänsten eller om inköp av verktyg som en anställd som utför arbete vid en extern byggarbetsplats gör.

40 Förenade kungarikets regering har härvid hänvisat till den i denna medlemsstat vanligt förekommande metoden att arbetsgivaren ersätter bränslekostnaderna för de anställda som använder sin egen bil inom ramen för sin arbetsgivares näringsverksamhet. Denna ersättning beräknas på grundval av det antal kilometer som har tillryggagagts, fordonets cylindervolym och den faktiska genomsnittliga bränslekostnaden i landet. Därefter har arbetsgivaren rätt att dra av den mervärdesskatt som belöper sig på ersättningen.

41 Denna metod är klart berättigad, eftersom den skattskyldiga personen härigenom inte behöver kontrollera och bevara ett stort antal kvitton, en börda som inte anses stå i proportion till de berörda mervärdesskattebeloppen. Vidare skulle ett krav på att bränslet måste levereras direkt till arbetsgivaren innebära att de mindre företagen missgynnas, eftersom dessa inte har möjlighet att ingå leveransavtal med bränsleleverantörer.

42 Slutligen har Förenade kungarikets regering anförat att det måste tas hänsyn till de ekonomiska förhållanden som faktiskt råder. En skattskyldig person som tillämpar ett system med ersättning förvärvar i praktiken bränslet genom sina anställda, utan att frågan om vem som äger fordonet har någon som helst betydelse i detta avseende.

Domstolens bedömning

43 När det gäller frågan huruvida de här aktuella nationella bestämmelserna är förenliga med artikel 17.2 a i sjätte direktivet erinrar domstolen inledningsvis om att den tidigare har fastställt att villkoren för avdragsrättens inträde och omfattningen av denna rätt tydligt anges i artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet och att det av denna bestämmelse följer att medlemsstaterna inte har något handlingsutrymme vid genomförandet av den (dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 35).

44 Domstolen konstaterar vidare att det följer av lydelsen av artikel 17.2 a i sjätte direktivet att den avdragsrätt som en skattskyldig person har enligt denna bestämmelse avser mervärdesskatt som betalats på varor eller tjänster som tillhandahållits denna skattskyldiga person av en annan skattskyldig person.

45 För det första föreskrivs det härvid uttryckligen i artikel 4.1 och 4.4 i sjätte direktivet att en arbetstagare som handlar för sin arbetsgivares räkning inte kan ha ställning som skattskyldig person.

46 Det följer av denna bestämmelse att det förhållandet att en anställd använder sitt eget fordon inom ramen för sin arbetsgivares näringsverksamhet inte förvandlar den anställda till "skattskyldig person" i den mening som avses i sjätte direktivet, och därmed inte heller i den mening som avses i artikel 17.2 a häri, även om de kostnader som är hänförliga till sådan användning ersätts av arbetsgivaren.

47 För det andra följer det av artikel 5 i sjätte direktivet att med leverans av en vara avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varan. Att en anställd använder sitt eget fordon inom ramen för sin arbetsgivares näringsverksamhet kan inte anses utgöra en leverans, i nämnd mening, till arbetsgivaren.

48 Följaktligen kan varken den anställdes fordon eller det bränsle som används för detta anses vara föremål för en "leverans" till den skattskyldiga arbetsgivaren, i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, endast på grund av att de kapitalkostnader för fordonet och de bränslekostnader som är hänförliga till sådan användning delvis ersätts av arbetsgivaren.

49 Av vad som anförts ovan framgår klart att det är omöjligt att tolka artikel 17.2 a i sjätte direktivet på så sätt att det föreligger en rätt till avdrag för mervärdesskatt under sådana omständigheter

som avses i artikel 23 i tillämpningsförordningen av den 12 augusti 1968.

50 I motsats till vad den nederländska regeringen har gjort gällande kan inte heller domen i det ovannämnda målet Intiem leda till en annan slutsats.

51 Det framgår nämligen av punkt 14 i denna dom att domstolen fastställde att, endast i den mån det är möjligt, det system för avdrag av mervärdesskatt som fastställs i sjätte direktivet skall tillämpas så, att dess tillämpningsområde motsvarar området för den skattskyldiga personens näringsverksamhet.

52 Det framgår just av punkt 16 i domen i det ovannämnda målet Intiem att anledningen till att domstolen kunde göra en tolkning av artikel 17.2 a i sjätte direktivet, som innebar att det avdragssystem som var i fråga i målet vid den nationella domstolen ansågs vara förenligt med denna bestämmelse, särskilt var att arbetsgivaren, i det fallet, för sin egen räkning hade låtit leverera varor till sina anställda. Följaktligen hade han också erhållit fakturor från leverantörerna i vilka han påfördes mervärdesskatt för de levererade varorna.

53 Under sådana förhållanden stod det klart att villkoren för att tillämpa artikel 17.2 a i sjätte direktivet, och särskilt villkoret om att det skall ha skett en leverans mellan skattskyldiga personer, var uppfyllda, vilket innebar att det var faktiskt möjligt att tillämpa denna bestämmelse.

54 När det däremot gäller det avdragssystem som är i fråga i förevarande mål har det konstaterats ovan att det inte framstår som möjligt att förena detta system med lydelsen av artikel 17.2 a i sjätte direktivet, mot bakgrund av att villkoret om att det skall ha skett en leverans mellan skattskyldiga personer inte är uppfyllt.

55 Det kan visserligen framstå som om den lösning som följer av lydelsen av artikel 17.2 a i sjätte direktivet inte är helt förenlig med denna bestämmelses syfte eller med vissa av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, som till exempel skatteneutralitet och undvikande av dubbelbeskattning.

56 I avsaknad av ett ingripande från gemenskapslagstiftaren förhåller det sig emellertid så, att det system för rätt till avdrag för mervärdesskatt som inrättats av lagstiftaren, såsom detta system definieras i sjätte direktivet, inte utgör någon grund för en rätt för en skattskyldig person att göra avdrag för mervärdesskatt under de omständigheter som avses i artikel 23 i tillämpningsförordningen av den 12 augusti 1968. Detta system gör det inte heller möjligt att fastställa eventuella tillämpningsvillkor för en sådan avdragsrätt (se analogt dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer och Concerto, REG 1989, s. 4081, punkterna 16 och 22-24).

57 I nyss nämnt avseende kan det dessutom konstateras att tillämpningsvillkoren för avdragsrätten i artikel 23 i tillämpningsförordningen av den 12 augusti 1968 innebär att denna rätt blir schablonmässig och ungefärlig, så att det inte på något sätt kan säkerställas att den mervärdesskatt som påstås ingå i den ersättning som arbetsgivaren betalar ut till den anställda faktiskt motsvarar den mervärdesskatt som den anställda har betalat i samband med förvärvet av fordonet eller i samband med utgifter som är hänförliga till användningen av fordonet inom ramen för arbetsgivarens näringsverksamhet.

58 Av punkterna 12-15 i denna dom följer det nämligen, för det första, att metoden för att fastställa den procentsats av den ersättning som betalas ut till den anställda som är avdragsgill för arbetsgivaren bygger på en ungefärlig beräkning av hur stor andel av de utgifter som är hänförliga till ett fordon som är belagda med mervärdesskatt och av de utgifter som inte är det och, för det andra, att den procentsats som erhållits på detta sätt har avrundats till 12 procent för att beakta de dieseldrivna fordonens särställning.

59 Det framgår vidare att den avdragsgilla andelen är av ungefärlig karaktär, av det förhållandet att - såsom har konstaterats i punkt 16 i denna dom - denna del sänktes från 13 till 12 procent på grund av att den normala mervärdesskattesatsen i Nederländerna sänktes från 18,5 till 17,5 procent. Vid detta tillfälle togs det således inte hänsyn till att sänkningen av den normala mervärdesskattesatsen med 1 procent inte hade någon betydelse för utgifter hänförliga till fordonet som inte omfattas av mervärdesskatteplikt.

60 Slutligen framgår det av punkterna 17 och 18 i denna dom att den ersättning som betalas ut till den anställda och på vilken den ifrågavarande avdragsrätten är tillämplig i sig är schablonmässig, eftersom arbetsgivaren har rätt att dra av 12 procent av denna ersättning om den inte uppgår till mer än 0,6 NLG per kilometer. Detta har arbetsgivaren rätt till oberoende av hur stora utgifter som den anställda faktiskt har haft och oberoende av hur mycket mervärdesskatt han faktiskt har betalat i samband med förvärv och användning av sitt fordon.

61 Det ovan anförda ger ytterligare stöd för slutsatsen att det krävs att gemenskapslagstiftaren ingriper såväl för att principiellt godkänna att det föreligger en rätt att dra av mervärdesskatt för ersättning som betalas ut till en anställd som använder sitt fordon inom ramen för den skattskyldige arbetsgivarens näringsverksamhet som för att fastställa omfattningen av och tillämpningsvillkoren för en sådan rätt.

62 Under dessa omständigheter finner domstolen att kommissionens första anmärkning är välgrundad.

Den andra anmärkningen: Huruvida artikel 18.1 a i sjätte direktivet har åsidosatts

Parternas argument

63 Kommissionen anser att tillämpningsförfordningen av den 12 augusti 1968 strider mot artikel 18.1 a i sjätte direktivet, eftersom det enligt denna bestämmelse krävs att den skattskyldiga personen för att utnyttja sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt innehar en faktura upprättad i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet, det vill säga en faktura som är utfärdad av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person. När det gäller avdrag för ersättning som betalas ut till den anställda för att täcka de kostnader som är hänförliga till användningen av dennes privata fordon är emellertid innehav av en sådan faktura omöjligt.

64 Den nederländska regeringen har för det första gjort gällande att det krav på innehav av en faktura som uppställs i de bestämmelser som nämns i föregående punkt har införts för bevisändamål och att andra bevismetoder är möjliga enligt sjätte direktivet. Detta framgår av artikel 18.3 i detta direktiv, där det föreskrivs att medlemsstaterna kan fastställa villkor och tillämpningsföreskrifter enligt vilka en skattskyldig person kan ha rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i artikel 18.1 och 18.2.

65 Vidare har den nederländska regeringen anfört att hänvisningen i artikel 18.1 a i sjätte direktivet till artikel 22.3 i samma direktiv inte innebär att fakturan - om denna skall anses vara absolut nödvändig - måste vara utfärdad av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person, eftersom det i artikel 22.3 b, där det anges vilka uppgifter som fakturan måste innehålla, inte uppställs något sådant krav.

66 Slutligen framgår det i varje fall av artikel 22.3 c i sjätte direktivet att medlemsstaterna kan medge undantag från bestämmelserna i artikel 22.3 a i samma direktiv och föreskriva att andra handlingar än fakturor kan godtas som bevis för att en utgift faktiskt har uppkommit inom ramen för den skattskyldiga personens näringsverksamhet.

67 Oavsett detta anser Konungariket Nederländerna att syftet med och den allmänna systematiken i sjätte direktivet måste ha företräde framför ett rent formellt krav, som det avseende innehav av en faktura, i synnerhet när det visar sig att en sådan faktura inte kan företes och när det finns andra bevismedel, såsom de som omnämns i punkt 19 i denna dom, som gör det möjligt att motverka bedrägligt handlande.

68 Kommissionen har invänt att den med en faktura jämförliga handlingen, till vilken det hänvisas i artikel 22.3 c i sjätte direktivet, i varje fall måste utfärdas av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person, vilket framgår av artikel 22.3 a i samma direktiv. Enligt kommissionen krävs det dessutom enligt artikel 22.3 c att den berörda medlemsstaten har fastställt vilka kriterier en sådan handling måste uppfylla.

69 Kommissionen anser att medlemsstaterna endast kan använda sin befogenhet enligt artikel 18.3 i sjätte direktivet för avdragsgilla transaktioner. Detta är inte fallet när det gäller transaktioner, som i förevarande fall, mellan en skattskyldig arbetsgivare och hans icke skattskyldige anställda.

70 Förenade kungarikets regering har, i likhet med den nederländska regeringen, gjort gällande att medlemsstaterna enligt artikel 18.3 i sjätte direktivet får fastställa särskilda regler om avdragsrätt när det inte finns någon faktura.

Domstolens bedömning

71 Domstolen konstaterar att artikel 18 i sjätte direktivet endast rör villkoren för att utöva avdragsrätten, medan själva förekomsten av en sådan rätt omfattas av artikel 17 i direktivet.

72 Såsom framgår av prövningen av kommissionens första anmärkning strider det mot artikel 17.2 a att en skattskyldig arbetsgivare drar av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten.

73 Så till vida kan en medlemsstat inte åberopa artikel 18.3 i sjätte direktivet, där det föreskrivs att medlemsstaterna kan fastställa villkor och tillämpningsföreskrifter enligt vilka en skattskyldig person kan ha rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i artikel 18.1 och 18.2, till stöd för sin avsikt att fastställa villkoren för att utöva en avdragsrätt som inte är tillåten enligt sjätte direktivet.

74 När det gäller artiklarna 18.1 a och 22.3 a och c i sjätte direktivet kan det konstateras att det framgår av dessa bestämmelser lydelse att en skattskyldig person i princip måste inneha en faktura eller en med faktura jämförlig handling som har utfärdats till honom av en annan skattskyldig person för att kunna göra ett sådant avdrag som avses i artikel 17.2 a i samma direktiv.

75 Domstolen konstaterar emellertid att det inte sker någon leverans av varor eller något tillhandahållande av tjänster mellan två skattskyldiga personer, och att en faktura eller en med faktura jämförlig handling därmed inte heller kan utfärdas av en skattskyldig person till en annan

skattskyldig person. Därför strider det avdrag för mervärdesskatt som medges enligt artikel 23 i tillämpningsförfordningen av den 12 augusti 1968 per definition mot de krav för att utöva rätten till avdrag som uppställs i artikel 18.1 a.

76 Under dessa omständigheter finner domstolen att kommissionens andra anmärkning är välgrundad.

77 Av vad som anförts ovan följer att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget, genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i sjätte direktivet föreskriva att en mervärdesskattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

78 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Nederländerna skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Nederländerna har tappat målet, skall denna stat förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna skall dessutom medlemsstater och institutioner som har intervenerat bära sina rättegångskostnader.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

1) Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget, genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt - tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, föreskriva att en mervärdesskattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten.

2) Konungariket Nederländerna skall ersätta rättegångskostnaderna.

3) Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland skall bära sin rättegångskostnad.