

Arrêt de la Cour
Sag C-33/03

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

»Traktatbrud – sjette momsdirektivs artikel 17 og 18 – nationale bestemmelser, hvorefter en arbejdsgiver har ret til at fratrække moms på levering af brændstof til sine ansatte i forbindelse med refusion af udgifterne hertil til disse«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat C. Stix-Hackl fremsat den 14. december 2004

Domstolens dom (Første Afdeling) af 10. marts 2005

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag af indgående moms – nationale bestemmelser, hvorefter en arbejdsgiver har ret til at fratrække moms på levering af brændstof til sine ansatte – brændstof, der ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål – ikke tilladt

[Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 2, litra a), og art. 18, stk. 1, litra a)]

En medlemsstat tilsidesætter de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, når den indrømmer afgiftspligtige personer, i det foreliggende tilfælde arbejdsgivere, ret til at fratrække merværdiafgiften på visse leveringer af brændstof til ikke-afgiftspligtige personer, i det foreliggende tilfælde deres arbejdstagere, under betingelser, der ikke sikrer, at den fratrukne afgift udelukkende vedrører brændstof, der er anvendt til brug for den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

(jf. præmis 18, 26 og 31 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)
10. marts 2005(1)

»Traktatbrud – sjette momsdirektivs artikel 17 og 18 – nationale bestemmelser, hvorefter en arbejdsgiver har ret til at fratrække moms på levering af brændstof til sine ansatte i forbindelse med refusion af udgifterne hertil til disse«

I sag C-33/03, angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 28. januar 2003,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved P. Ormond og C. Jackson, som
befuldmægtigede, bistået af N. Pleming, QC, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Lenaerts (refererende dommer), N. Colneric, K. Schiemann og E. Juhász,
generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,
på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. november 2004,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. december 2004,
afsagt følgende

Dom

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktaten, idet det i strid med artikel 17 og 18 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, herefter »sjette direktiv«) indrømmer afgiftspligtige personer ret til at fratrække merværdiafgiften (herefter »moms«) på visse leveringer af brændstof til ikke-afgiftspligtige personer.

Retsforskrifter

Fællesskabsforskrifter

2 Sjette direktivs artikel 4 bestemmer:

»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.

[...]

4. Ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

[...]«

3 Sjette direktivs artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, har følgende ordlyd:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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 [...]"«

4 Sjette direktivs artikel 18, der har overskriften »Fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten« bestemmer:

»1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3; [...]"«

Nationale bestemmelser

5 Artikel 2 og 3 i VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (momsbekendtgørelse 1991, herefter »momsbekendtgørelsen«), der trådte i kraft den 1. december 1991, bestemmer:

»2. Artikel 3 finder anvendelse, når brændstof til køretøjer leveres til en person, der ikke er afgiftspligtig, og en afgiftspligtig person betaler førstnævnte:

a) udgifterne, som faktisk er afholdt til brændstoffet, eller

b) et beløb, der helt eller delvist svarer til udgifterne til brændstof, der udbetales for at refundere denne udgift, og som er fastsat under henvisning til:

i) den samlede strækning, som er tilbagelagt med det køretøj, hvortil brændstoffet er anvendt (uanset om der heri indgår strækninger, der er tilbagelagt til andre formål end med henblik på den afgiftspligtige persons virksomhed), og

ii) køretøjets cylindervolumen, uanset om den afgiftspligtige person også refunderer andre udgifter.

3. Når denne artikel finder anvendelse, anses brændstof for leveret til den afgiftspligtige person til brug for virksomhed, han udøver som omhandlet i section 14 (3) i Value Added Tax Act 1983 (momsloven af 1983) og for et beløb svarende til det, han efter omstændighederne har betalt i overensstemmelse med artikel 2, litra a) eller b) (med udelukkelse af refusion af alle andre udgifter end udgifterne vedrørende brændstof).«

6 Det bemærkes, at section 14 (3) i Value Added Tax Act 1983 efterfølgende er blevet erstattet af section 24 (1) i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994).

7 Selv om momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3 er formuleret generelt, fremgår det, at den ret til momsfradrag, der er fastsat i disse bestemmelser, vedrører det brændstof, som en arbejdsgiver refunderer sine ansatte, således som det fremgår af den forklarende note, der er knyttet til denne bekendtgørelse, og som er affattet således:

»Nærværende bekendtgørelse, der træder i kraft den 1. december 1991, lovgiver en administrativ praksis, der allerede har eksisteret i længere tid. Bekendtgørelsen bestemmer, at brændstof, der købes af ansatte, anses for leveret til arbejdsgiveren, når førstnævnte modtager en refusion enten i form af en kilometergodtgørelse eller på grundlag af den faktiske pris [...]"«

Den administrative procedure

8 Kommissionen indledte traktatbrudsproceduren i henhold til artikel 226 EF ved fremsendelse den 10. maj 1995 af en åbningsskrivelse til Det Forenede Kongeriges regering, hvori den i første omgang begrænsede sig til at gøre gældende, at der forelå en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a). Kommissionen anførte, at den indrømmelse af en fradragsret, der er fastsat i momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3, uden at det er nødvendigt at fremlægge en faktura, ikke var i overensstemmelse med kravene i artikel 18.

9 Efter en mere dybtgående undersøgelse konkluderede Kommissionen, at indrømmelse af en fradragsret under de omstændigheder, der er nævnt i momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3, ligeledes er i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Kommissionen fremsendte en supplerende åbningsskrivelse til Det Forenede Kongerige den 17. oktober 1996. For at fjerne enhver tvivl om, at den anså arbejdsgiverens ret til at fratrække moms i

forbindelse med refusion til arbejdstageren af udgifterne til brændstof i medfør af bekendtgørelsens artikel 2, litra a), for at være i strid med sjette direktivs 17, stk. 2, litra a), fremsendte Kommissionen endnu en supplerende åbningsskrivelse til Det Forenede Kongerige den 3. december 1997.

10 Det Forenede Kongerige fremsatte sine bemærkninger i skrivelser af 13. juli 1995, 16. december 1996 og 28. januar 1998.

11 Da Kommissionen ikke fandt disse svar tilfredsstillende, fremsendte den en begrundet udtalelse til Det Forenede Kongerige den 14. oktober 1998 og opfordrede medlemsstaten til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra dens meddelelse.

12 I sit svar af 15. december 1998 på den begrundede udtalelse gentog Det Forenede Kongerige sin uenighed i Kommissionens synspunkt.

Om traktatbruddet

Klagepunktet vedrørende tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 17

13 Kommissionen har gjort gældende, at momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3 er i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), eftersom disse bestemmelser giver en afgiftspligtig person ret til at fratrække moms på leveringer af brændstof til ikke-afgiftspligtige personer. Desuden undergives den afgiftspligtige persons fradragsret i de nationale bestemmelser ikke en betingelse om, at brændstoffet skal anvendes af den ikke-afgiftspligtige person til brug for den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

14 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at den fradragsordning, der er indført med sjette direktiv, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed (dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19). Når en person udøver økonomisk virksomhed, er alle de goder og tjenesteydelser, der leveres til ham til brug for denne virksomhed, dele af de udgifter, der er forbundet med denne persons egne transaktioner, og hele den indgående moms vedrørende disse transaktioner bør således kunne fratrækkes.

15 Det er sædvanlig forretningsmæssig praksis, at arbejdsgiveren – en afgiftspligtig person – betror sine ansatte – ikke-afgiftspligtige personer – at erhverve goder til brug for sin erhvervsmæssige virksomhed. For at sikre, at arbejdsgiveren kan udøve sin ret til fradrag af moms på alle disse goder, som han har anvendt til brug for sin afgiftspligtige transaktioner, bør det lægges til grund, at når en ansat handler på vegne af sin arbejdsgiver og erhverver goder, der anvendes af arbejdsgiveren til brug for sin erhvervsmæssige virksomhed, er leveringen i praksis sket til arbejdsgiveren.

16 I denne forbindelse skal det indledningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 17 indeholder præcise regler om vilkårene for fradragsrettens opståen og omfang. Disse bestemmelser overlader ikke noget skøn til medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse (jf. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 35, og af 8.11.2001, sag C-338/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 8265, præmis 43).

17 Desuden fremgår det af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er udført for ham af en anden afgiftspligtig person, i det omfang disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

18 I det foreliggende tilfælde giver momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3 imidlertid en afgiftspligtig person, dvs. arbejdsgiveren, ret til at fratrække moms på brændstof leveret til ikke-afgiftspligtige personer, dvs. de ansatte, når denne arbejdsgiver refunderer sidstnævnte deres udgifter til brændstof.

19 Det Forenede Kongeriges regering har med rette anført, at de ansatte i forbindelse med udøvelsen af deres erhvervsmæssige virksomhed generelt handler på vegne af arbejdsgiveren. Efter denne regerings opfattelse skal der derfor findes en ret for arbejdsgiveren til at fratrække moms på brændstof købt af den ansatte til brug for

arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner.

20 Det må imidlertid fastslås, at momsbekendtgørelsen ikke betinger fradragsretten af, at det brændstof, som den ikke-afgiftspligtige person køber, anvendes til brug for den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner. Hverken momsbekendtgørelsen eller den forklarende note stiller som betingelse for at kunne fratrække moms, at det brændstof, som den ansatte har købt, anvendes til brug for arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner. Tværtimod gør bekendtgørelsens artikel 2, litra b), nr. i), og artikel 3, i forening, det muligt for arbejdsgiveren at fratrække moms på det beløb for brændstof, der refunderes den ansatte, beregnet med henvisning til den samlede strækning, som er tilbagelagt med den ansattes køretøj, »uanset om der heri indgår strækninger, der er tilbagelagt til andre formål end med henblik på den afgiftspligtige persons virksomhed«.

21 Som svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen har Det Forenede Kongeriges regering udtrykkeligt erkendt, at »bekendtgørelsen selv ikke foreskriver den nødvendige forbindelse mellem arbejdsgiverens ret til at fratrække moms for det brændstof, der er købt af den ansatte, og denne ansattes anvendelse af brændstoffet til arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner«.

22 Det følger heraf, at momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3 ikke er forenelige med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), idet disse bestemmelser giver en afgiftspligtig person, dvs. arbejdsgiveren, ret til at fratrække moms på brændstof leveret til en ikke-afgiftspligtig person, dvs. de ansatte, under betingelser, der ikke sikrer, at den fratrukne moms udelukkende vedrører brændstof, der anvendes til brug for den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

23 Det Forenede Kongeriges regering har imidlertid gjort gældende, at den nødvendige forbindelse mellem retten til momsfradrag og anvendelsen af brændstoffet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner er sikret ved bestemmelserne i Value Added Tax Act 1994, således som disse bestemmelser anvendes af de britiske afgiftsmyndigheder. Regeringen har vedrørende dette punkt anført, at refusionsordningen, der giver ret til momsfradrag, og som er anerkendt af afgiftsmyndighederne, fungerer på følgende måde. Den ansatte fremlægger for det første et detaljeret kilometerregnskab for arbejdsgiveren, hvori det angives, hvilke strækninger der er tilbagelagt til fordel for virksomheden, og det tilsvarende kilometertal, såvel som det anvendte køretøjs cylindervolumen. Den ansatte indgiver ligeledes til sin arbejdsgiver fakturaerne vedrørende køb af brændstof. Arbejdsgiveren anvender herefter en liste, der er udarbejdet af Royal Automobile Club, Automobile Association eller UK Customs (de britiske toldmyndigheder) med udgangspunkt i de satser, der er godkendt af Inland Revenue (de britiske skattemyndigheder), på grundlag af detaljerede oplysninger, der er fremlagt af automobilfabrikanterne, med henblik på at beregne udgiften til brændstof pr. kilometer for den pågældende type køretøj. Denne ordning giver således de nødvendige garantier for, at de beløb, der refunderes den ansatte, svarer til den faktiske udgift til brændstof, som sidstnævnte har anvendt til brug for arbejdsgiverens erhvervsvirksomhed.

24 Det bemærkes, at Value Added Tax Act 1994 er en generel lov om moms, der i section 24-26 fastsætter principperne om fradrag for denne afgift. Selv om retten til momsfradrag i medfør af denne lov i princippet vedrører goder og tjenesteydelser, der anvendes af den afgiftspligtige person til brug for sine afgiftspligtige transaktioner, indebærer loven ikke, at bestemmelserne i momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3 gøres forenelige med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Eftersom det brændstof, hvis pris arbejdsgiveren refunderer sine ansatte i overensstemmelse med denne bekendtgørelses artikel 3, automatisk anses for at være leveret til den afgiftspligtige person til brug for dennes afgiftspligtige transaktioner i relation til Value Added Tax Act 1994, sikrer den omhandlede nationale lovgivning ikke, at den ret til momsfradrag, som er fastsat heri, kun omfatter brændstof, der faktisk anvendes af de ansatte til brug for arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner.

25 Hvad angår Det Forenede Kongeriges regerings argument om, at den praksis, der følges af afgiftsmyndighederne, sikrer den nødvendige forbindelse mellem arbejdsgiverens fradragsret og de ansattes anvendelse af brændstof til brug for arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner, bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en national lovgivnings uforenelighed med Fællesskabets bestemmelser kun kan fjernes helt ved bindende interne regler med samme retlige karakter som de regler, der skal ændres. En simpel administrativ praksis kan ikke anses for at udgøre en gyldig gennemførelse af forpligtelserne i henhold til fællesskabsretten (jf. i denne retning dom af 13.3.1997, sag C-197/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1489, præmis 14, af 9.3.2000, sag C-358/98, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1255, præmis 17, og af 7.3.2002, sag C-145/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 2235, præmis 30).

26 Det følger således af ovenstående bemærkninger, at momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3 er uforenelige med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), idet de giver en afgiftspligtig person ret til at fratrække moms på visse leveringer af brændstof til ikke-afgiftspligtige personer under betingelser, der ikke sikrer, at den fratrukkne moms udelukkende vedrører brændstof, der er anvendt til brug for den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

27 Det følger af det ovenfor anførte, at Kommissionens første klagepunkt bør tages til følge.

Om klagepunktet vedrørende tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18

28 Kommissionen har gjort gældende, at det fradrag, der er fastsat i momsbekendtgørelsens artikel 2 og 3, indrømmes, uden at der stilles krav om fremlæggelse af en faktura, i strid med sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a).

29 Det Forenede Kongeriges regering har kun bestridt dette klagepunkt for det tilfælde, at det første klagepunkt ikke tages til følge.

30 Under disse betingelser må det fastslås, at klagepunktet om tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), ligeledes bør tages til følge.

31 Det skal således fastslås, at Det Forenede Kongerige har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til sjette direktiv, idet det i strid med direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), indrømmer afgiftspligtige personer ret til at fratrække momsen på visse leveringer af brændstof til ikke-afgiftspligtige personer.

Sagens omkostninger

32 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Det Forenede Kongerige tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Det Forenede Kongerige har tabt sagen, bør det pålægges Det Forenede Kongerige at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet det i strid med direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), indrømmer afgiftspligtige personer ret til at fratrække merværdiafgiften på visse leveringer af brændstof til ikke-afgiftspligtige personer.

2) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland betaler sagens omkostninger.

Underskrifter

1 – Processprog: engelsk.