Downloaded via the EU tax law app / web

Arrêt de la Cour
Zaak C?33/03

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland

„Niet-nakoming – Artikelen 17 en 18 van Zesde BTW-richtlijn – Nationale regeling die werkgever toestaat, BTW over brandstofleveringen aan zijn werknemers af te trekken wanneer hij hun kosten daarvan vergoedt”

Conclusie van advocaat-generaal C. Stix-Hackl van 14 december 2004

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 10 maart 2005

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Nationale regeling die werkgever toestaat, belasting over brandstofleveringen aan zijn werknemers af te trekken – Brandstof die niet uitsluitend voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt – Ontoelaatbaarheid

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a)

Een lidstaat die aan belastingplichtigen, in casu de werkgevers, het recht geeft om de belasting over de toegevoegde waarde over bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet-belastingplichtigen, in casu de werknemers, af te trekken, onder voorwaarden die niet garanderen dat de afgetrokken belasting uitsluitend de brandstof betreft die is gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige, komt de krachtens de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting op hem rustende verplichtingen niet na.

(cf. punten 18, 26, 31 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)
10 maart 2005(1)

„Niet-nakoming – Artikelen 17 en 18 van de Zesde BTW-richtlijn – Nationale regeling op grond waarvan werkgever BTW over brandstofleveringen aan zijn werknemers in aftrek mag brengen wanneer hij hun de kosten daarvan vergoedt”

In zaak C-33/03,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 28 januari 2003,
Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door P. Ormond en C. Jackson als gemachtigden, bijgestaan door N. Pleming, QC, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),,

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Lenaerts (rapporteur), N. Colneric, K. Schiemann en E. Juhász, rechters,
advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,
gezien de stukken en na de terechtzitting op
11 november 2004,
gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 december 2004,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, door in strijd met de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), belastingplichtigen het recht te geven belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") over bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet-belastingplichtigen af te trekken, de krachtens het EG?Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Toepasselijke bepalingen
Bepalingen van gemeenschapsrecht
2 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:
„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.
[…]
4. De in lid 1 gebezigde term ‚zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voorzover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids? en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.
[…]"
3 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", luidt als volgt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.
2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:
a)de [BTW], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;
[…]"
4 In artikel 18 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek", heet het:
„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:
a)voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;
[…]"
Bepalingen van nationaal recht
5 De artikelen 2 en 3 van de VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (besluit van 1991 inzake BTW; hierna: „BTW?besluit"), die op 1 december 1991 in werking is getreden, luiden als volgt:
„2. Artikel 3 is van toepassing wanneer motorbrandstof aan een niet?belastingplichtige wordt geleverd en een belastingplichtige aan hem betaalt:
a) de kosten die hij daadwerkelijk voor de motorbrandstof heeft gemaakt; of
b)een bedrag dat in zijn geheel of ten belope van een deel de kosten van de brandstof benadert en hem wordt betaald om deze kosten te vergoeden en dat is vastgesteld op basis van:
i)de totale afstand die door het voertuig dat de brandstof verbruikt, is afgelegd (ongeacht of deze afstand trajecten omvat die zijn afgelegd voor andere doelen dan de activiteit van de belastingplichtige), en
ii)de cilinderinhoud van het voertuig, ongeacht of de belastingplichtige hem een vergoeding betaalt als teruggaaf van andere kosten.
3. Wanneer dit artikel van toepassing is, wordt er voor toepassing van artikel 14, lid 3, van de Value Added Tax Act 1983 [BTW-wet van 1983] van uitgegaan dat de motorbrandstof aan de belastingplichtige is geleverd voor een beroepsactiviteit die hij uitoefent en voor een bedrag gelijk aan dat wat hij overeenkomstig artikel 2, punt a of punt b, naargelang het geval, heeft betaald (na aftrek van de vergoeding voor andere kosten dan die van motorbrandstof)."
6 Gepreciseerd dient te worden dat artikel 14, lid 3, van de Value Added Tax Act 1983 intussen is vervangen door artikel 24, lid 1, van de Value Added Tax Act 1994 (BTW-wet van 1994).
7 Hoewel de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit in algemene bewoordingen zijn geformuleerd, blijkt dat de BTW-aftrek waarop deze bepalingen recht geven, de motorbrandstof betreft die door de werkgever aan zijn werknemers wordt vergoed. Dit blijkt uit de memorie van toelichting bij dit besluit, waarin het heet:
„Bij het onderhavige besluit, dat op 1 december 1991 in werking treedt, wordt een reeds oude administratieve praktijk geregulariseerd. Het besluit bepaalt dat de door de werknemers betaalde brandstof wordt geacht te zijn geleverd aan de werkgever, wanneer de werknemers de kosten vergoed krijgen bij wege van een kilometervergoeding dan wel op basis van de daadwerkelijk betaalde prijs […]"

De precontentieuze procedure
8 De Commissie heeft de niet-nakomingsprocedure van artikel 226 EG ingeleid door op 10 mei 1995 aan de regering van het Verenigd Koninkrijk een aanmaningsbrief te zenden, waarin zij zich er in eerste instantie toe bepaalde bezwaar te maken tegen de schending van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Zij stond immers op het standpunt dat de toekenning van het recht op aftrek als bedoeld in de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit

zonder dat daarvoor een factuur behoefde te worden overgelegd, niet in overeenstemming was met de vereisten van genoemd artikel 18.

9 Na een meer diepgaand onderzoek, kwam de Commissie tot de slotsom dat de toekenning van een recht op aftrek in de omstandigheden als bedoeld in de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit tevens schending van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn opleverde. Zij heeft het Verenigd Koninkrijk op 17 oktober 1996 een aanvullende aanmaningsbrief gezonden. Teneinde alle twijfel weg te nemen over het feit dat haars inziens het recht van de werkgever om ingevolge artikel 2, sub a en b, van dat besluit bij de vergoeding van de motorbrandstofkosten aan de werknemer de BTW af te trekken, in strijd was met artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, heeft de Commissie het Verenigd Koninkrijk op 3 december 1997 een tweede aanvullende aanmaningsbrief gezonden.

10 Het Verenigd Koninkrijk heeft bij brieven van 13 juli 1995, 16 december 1996 en 28 januari 1998 zijn opmerkingen ingediend.

11 Daar de Commissie geen genoegen kon nemen met deze antwoorden heeft zij op 14 oktober 1998 een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij het Verenigd Koninkrijk verzocht de nodige maatregelen te nemen om binnen een termijn van twee maanden vanaf de kennisgeving van dit advies daaraan te voldoen.

12 In zijn antwoord van 15 december 1998 heeft het Verenigd Koninkrijk herhaald dat het het niet eens was met het standpunt van de Commissie.

Het beroep

Schending van artikel 17 van de Zesde richtlijn

13 De Commissie betoogt dat de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn schenden aangezien daarbij aan een belastingplichtige een recht op BTW?aftrek wordt toegekend voor de aan een niet?belastingplichtige geleverde motorbrandstof. Bovendien stellen de nationale voorschriften de BTW-aftrek niet afhankelijk van de voorwaarde dat de brandstof door de niet-belastingplichtige wordt gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige.

14 De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat de aftrekregeling van de Zesde richtlijn tot doel heeft de belastingplichtigen geheel te ontlasten van de in het kader van hun economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW (arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19). Wanneer iemand een economische activiteit uitoefent vormen dus alle goederen en diensten die hem voor deze activiteit worden geleverd, kostenfactoren van zijn eigen handelingen, zodat alle BTW die als voorbelasting op deze handelingen heeft gedrukt aftrekbaar moet zijn.

15 Het is gangbare praktijk dat de werkgever – een belastingplichtige – zijn werknemers – niet-belastingplichtigen – opdraagt goederen aan te schaffen die bestemd zijn om in het kader van zijn beroepsactiviteit te worden gebruikt. Teneinde te garanderen dat de werkgever zijn recht op BTW?aftrek kan uitoefenen over alle goederen die hij voor zijn belaste handelingen heeft gebruikt, dient ervan uit te worden gegaan dat wanneer een werknemer voor rekening van zijn werkgever handelt en goederen aanschaft die door de werkgever voor zijn beroepsactiviteiten zullen worden gebruikt, er in werkelijkheid aan de werkgever is geleverd.

16 In dit verband zij in herinnering gebracht dat in artikel 17 van de Zesde richtlijn de voorwaarden voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek nauwkeurig zijn vermeld. Deze laten de lidstaten geen enkele beoordelingsmarge bij de toepassing ervan (zie arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Jurispr. blz. I?1883, punt 35, en 8 november 2001, Commissie/Nederland, C?338/98, Jurispr. blz. I-8265, punt 43).

17 Vervolgens mag een belastingplichtige ingevolge artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de BTW aftrekken, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte diensten, voorzover deze goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.

18 In casu mag een belastingplichtige, te weten de werkgever, ingevolge de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit de BTW over de aan niet?belastingplichtigen, te weten werknemers, geleverde motorbrandstof aftrekken, wanneer deze werkgever de werknemers de brandstofkosten vergoedt.

19 Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk beklemtoont, handelen werknemers in de uitoefening van hun beroepsactiviteiten over het algemeen inderdaad voor rekening van de werkgever. Volgens de regering moet er voor de werkgever dus een recht op BTW-aftrek bestaan voor de motorbrandstof die de werknemer voor de belaste handelingen van de werkgever heeft gekocht.

20 Vastgesteld dient evenwel te worden dat het BTW-besluit aan het daarin voorziene aftrekrecht niet de voorwaarde verbindt dat de door de niet?belastingplichtige gekochte motorbrandstof wordt gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige. Noch het BTW-besluit noch de toelichting daarbij stelt immers als voorwaarde voor het recht op BTW-aftrek dat de door de werknemer gekochte motorbrandstof voor de belaste handelingen van de werkgever wordt gebruikt. Ingevolge artikel 2, sub b, i, juncto artikel 3 van dit besluit, mag de werkgever integendeel de BTW aftrekken over het aan de werknemer terugbetaalde bedrag van de brandstof dat wordt berekend op basis van de totale door het voertuig van de werknemer afgelegde afstand, „ongeacht of deze afstand trajecten omvat die zijn afgelegd voor andere doelen dan de activiteit van de belastingplichtige”.

21 In antwoord op een schriftelijke vraag van het Hof heeft het Verenigd Koninkrijk uitdrukkelijk erkend dat „het besluit op zich niet per se een verband legt tussen het recht op BTW-aftrek van de werkgever voor de door de werknemer gekochte motorbrandstof en het gebruik door de werknemer van de brandstof voor de belaste handelingen van de werkgever”.

22 Daaruit volgt dat de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit onverenigbaar zijn met artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn voorzover het een belastingplichtige, te weten de werkgever, is toegestaan de BTW af te trekken over de aan niet?belastingplichtigen, te weten werknemers, geleverde motorbrandstof onder voorwaarden die niet garanderen dat de afgetrokken BTW uitsluitend betrekking heeft op de brandstof die voor de belaste handelingen van de belastingplichtige is gebruikt.

23 De regering van het Verenigd Koninkrijk merkt echter op dat het noodzakelijke verband tussen het recht op BTW-aftrek en het gebruik van de motorbrandstof voor de belaste handelingen van de belastingplichtige wordt gegarandeerd door de Value Added Tax Act 1994, zoals deze door de Britse belastingautoriteiten wordt toegepast. De regering zet op dit punt uiteen dat het vergoedingssysteem waardoor het recht op BTW-aftrek ontstaat, dat door de belastingautoriteiten is erkend, als volgt functioneert. De werknemer dient eerst bij de werkgever een gedetailleerd overzicht in van het aantal gereden kilometers waarin is aangegeven welke trajecten voor beroepsdoeleinden zijn afgelegd en het desbetreffende aantal kilometers, alsmede de cilinderinhoud van het gebruikte voertuig. De werknemer verstrekt zijn werkgever tevens de facturen van de aanschaf van de motorbrandstof. Vervolgens gebruikt de werkgever een lijst – die door de Royal Automobile Club, de Automobile Association of UK Customs (Britse douane) is opgesteld aan de hand van tarieven die zijn goedgekeurd door de Inland Revenue (Britse belastingdienst) die gebruik maakt van door de autoproducenten verstrekte gedetailleerde gegevens – om te bepalen hoeveel de brandstof per kilometer voor het betrokken voertuigtype kost. Dit systeem biedt voldoende garanties dat het aan de werknemer vergoede bedrag overeenstemt met de kosten van de brandstof die de werknemer daadwerkelijk voor de beroepsactiviteiten van de werkgever heeft gebruikt.

24 In dit verband dient te worden vastgesteld dat de Value Added Tax Act 1994 een algemene BTW-regeling is, waarin in de artikelen 24 tot en met 26 daarvan de beginselen van de aftrekbaarheid van deze belasting zijn neergelegd. Hoewel het recht op BTW-aftrek krachtens deze wet in beginsel betrekking heeft op goederen en diensten die door de belastingplichtige voor zijn belaste handelingen worden gebruikt, maakt deze wet de

artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit niet verenigbaar met artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Aangezien de motorbrandstof waarvan de kosten door de werkgever aan zijn werknemers zijn vergoed, overeenkomstig artikel 3 van dat besluit immers voor toepassing van de Value Added Tax Act 1994 automatisch wordt geacht aan de belastingplichtige te zijn geleverd voor zijn beroepsactiviteit, garandeert de betrokken nationale regeling niet dat het daarin opgenomen recht op BTW-aftrek enkel geldt voor de door de werknemer daadwerkelijk voor de belaste handelingen van de werkgever gebruikte motorbrandstof.

25 Wat het argument van de regering van het Verenigd Koninkrijk betreft dat de praktijk van de belastingdienst garandeert dat er een noodzakelijk verband bestaat tussen het recht op BTW-aftrek van de werkgever en het gebruik van de motorbrandstof door de werknemers voor de belaste handelingen van de werkgever, dient te worden herinnerd aan de vaste rechtspraak dat de onverenigbaarheid van een nationale wettelijke regeling met de gemeenschapsbepalingen enkel definitief kan worden opgeheven door middel van dwingende nationale voorschriften die dezelfde rechtskracht hebben als de te wijzigen bepalingen. Eenvoudige administratieve praktijken zijn niet te beschouwen als een correcte uitvoering van de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende verplichtingen (zie in die zin arresten van 13 maart 1997, Commissie/Frankrijk, C?197/96, Jurispr. blz. I-1489, punt 14; 9 maart 2000, Commissie/Italië, C?358/98, Jurispr. blz. I?1255, punt 17, en 7 maart 2002, Commissie/Italië, C?145/99, Jurispr. blz. I?2235, punt 30).

26 Uit een en ander volgt dat de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit, doordat daarin aan een belastingplichtige het recht wordt verleend om de BTW af te trekken over bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet-belastingplichtigen onder voorwaarden die niet garanderen dat de afgetrokken BTW uitsluitend de brandstof betreft die is gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige, onverenigbaar zijn met artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

27 De eerste grief van de Commissie is dus gegrond.

Schending van artikel 18 van de Zesde richtlijn

28 De Commissie betoogt dat de aftrek als bedoeld in de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit in strijd met artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt toegekend zonder dat is vereist dat een factuur wordt overgelegd.

29 De regering van het Verenigd Koninkrijk betwist deze grief enkel voor het geval dat de eerste grief ongegrond zou zijn.

30 In die omstandigheden dient te worden vastgesteld dat de grief ontleend aan schending van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn eveneens gegrond is.

31 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat het Verenigd Koninkrijk, door belastingplichtigen in strijd met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn het recht te geven om de BTW over bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet?belastingplichtigen af te trekken, de krachtens deze richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

32 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voorzover dit is gevorderd. Aangezien het Verenigd Koninkrijk in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart:

1) Door belastingplichtigen in strijd met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, het recht te geven om de belasting over de toegevoegde waarde over bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet belastingplichtigen af te trekken, is het Verenigd Koninkrijk de krachtens deze richtlijn op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland wordt verwezen in de kosten.
ondertekeningen
1 – Procestaal: Engels.