

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 14. december 2004 (1)

Sag C-33/03

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

»Traktatbrud – artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv 77/388/EØF – nationale bestemmelser, hvorefter en arbejdsgiver har ret til at fratrække moms på brændstof til sine ansatte i forbindelse med refusion af udgifterne hertil til disse«

I – Indledning

1. Med nærværende søgsmål 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 artikel 17 og 18 i sjette direktiv 77/388/EØF (herefter »sjette direktiv«) (2), ved at indrømme afgiftspligtige personer ret til at fratrække merværdiafgiften på visse leveringer af brændstof til ikke-afgiftspligtige personer.

2. I nærværende sag drejer det sig i særdeleshed om spørgsmålet, om den britiske merværdiafgiftsordning, 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, kan sammenlignes med den nederlandske fradragsordning, som Domstolen i sin dom af 8. november 2001, Kommissionen mod Nederlandene (3), har anset for at være i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a).

II – Relevante retsregler

A – Fællesskabsbestemmelser

3. Det bestemmes i sjette direktivs artikel 4:

»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.

[...]«

4. Under overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a):

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

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

5. Sjettes direktivs artikel 18 med 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

[...]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.

[...]«

6. Sjettes direktivs artikel 22, stk. 3, litra a), bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer [...]

Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura for de afdrag, han modtager, før en af de i første afsnit omhandlede leveringer af goder har fundet sted, og for de afdrag, han modtager fra en anden afgiftspligtig person eller fra en ikke-afgiftspligtig juridisk person, før tjenesteydelsen er afsluttet.«

7. Sjettes direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), bestemmer:

»Medlemsstaterne fastsætter kriterierne for, at et dokument kan anses for at svare til en faktura.«

B – Nationale bestemmelser

8. Artikel 2 og 3 i VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (herefter »momsbekendtgørelsen 1991«), der trådte i kraft den 1. december 1991, bestemmer med hensyn til en afgiftspligtig persons refusion af udgifter til brændstof følgende:

»2. Artikel 3 finder anvendelse, når brændstof 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 en 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).«

9. I den forklarende note til nævnte bekendtgørelse hedder det:

»Nærværende bekendtgørelse, der træder i kraft den 1. december 1991, lovgjør 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 kilometergodtgørelse eller på grundlag af den faktiske pris. [...]«

10. Ifølge redegørelsen fra Det Forenede Kongeriges regering sker refusionen gennem arbejdsgiveren i henhold til artikel 2, litra b), i momsbekendtgørelsen 1991 i praksis efter følgende system: Den ansatte fremlægger et detaljeret kørselsregnskab for arbejdsgiveren, hvori der er angivet, hvilke strækninger der er tilbagelagt til fordel for virksomheden, samt det tilsvarende kilometertal og det anvendte køretøjs cylindervolumen. Den ansatte indgiver ligeledes til arbejdsgiveren en såkaldt forenklet brændstoffaktura, hvoraf navnet på den person, der modtager brændstoffet, ikke fremgår.

11. Arbejdsgiveren beregner herefter udgifterne til brændstof på grundlag af en offentlig liste over gennemsnitlige udgifter til brændstof pr. kilometer, som er udarbejdet enten af Royal Automobile Club, Automobile Association eller af UK Customs (de britiske toldmyndigheder) med udgangspunkt i de af Inland Revenue (de britiske skattemyndigheder) godkendte satser og detaljerede oplysninger fra bilproducenterne. Ved hjælp af disse faktorer – antal kørte kilometer til fordel for virksomheden samt brændstofudgifterne pr. kilometer for den pågældende type køretøj – er arbejdsgiveren ifølge Det Forenede Kongeriges regering i stand til at beregne de nøjagtige udgifter for den ansattes kørsel til fordel for virksomheden og at refundere dem tilsvarende.

III – Den administrative procedure og retsforhandlingerne

12. Da Kommissionen var af den opfattelse, at den i artikel 2 og 3 i momsbekendtgørelsen 1991 fastsatte fradragsmulighed på grund af det manglende krav om regnskabsbilag er i strid med sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), indledte den traktatbrudsproceduren mod Det Forenede Kongerige i henhold til artikel 226 EF ved den 10. maj 1995 at fremsende en åbningsskrivelse.

13. Efter en grundig undersøgelse udvidede Kommissionen sin påtale ved den 17. oktober 1996

og den 3. december 1997 at fremsende to supplerende åbningsskrivelser med et anbringende om tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 17. Kommissionen gjorde gældende, at momsbekendtgørelsen 1991 ligeledes er i strid med nævnte bestemmelse, idet den tillader at fratrække afgifter på levering af goder og tjenesteydelser til ansatte, altså til ikke-afgiftspligtige personer, samt til andre formål end arbejdsgiverens transaktioner.

14. Det Forenede Kongeriges regering tilbageviste hver gang i sine svarskrivelser af 13. juli 1995, 16. december 1996 og 28. januar 1998 Kommissionens anbringender og gjorde gældende, at fradragsretten for refusionen af ansattes udgifter til brændstof, der er afholdt i forbindelse med arbejdsgiverens erhvervsformål, som det er hjemlet i momsbekendtgørelsen 1991, må være til stede i henhold til sjette direktiv.

15. Da Kommissionen fastholdt sin opfattelse, fremsendte den den 14. oktober 1998 en begrundet udtalelse til Det Forenede Kongeriges regering, som imidlertid i sin svarskrivelse af 15. december 1998 ligeledes fastholdt sin position. Efter at der den 8. november 2001 var afsagt dom i sagen Kommissionen mod Nederlandene, som Kommissionen havde afventet, anlagde den ved stævning af 27. januar 2003, indført i Domstolens register den 28. januar 2003, nærværende sag.

16. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Det fastslås, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har tilsidesat sine forpligtelser 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, indrømmer fradragsret for merværdiafgiften på visse leveringer af brændstof til køretøjer til ikke-afgiftspligtige personer.

– Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har påstået frifindelse for Kommissionens påstande.

IV – Gennemgang af Kommissionens anbringender

17. Kommissionens anbringender vedrører dels forudsætningerne for fradragsrettens indtræden i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, dels forudsætningerne for udøvelsen af fradragsretten i henhold til nævnte direktivs artikel 18 (4).

A – Tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 17

1. Parternes væsentlige argumenter

18. Efter Kommissionens opfattelse er den omtvistede momsbekendtgørelse 1991 i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), dels ved, at den indrømmer retten til at fradrage moms på leveringer til en ikke-afgiftspligtig person, nemlig den ansatte, dels ved, at den ikke sikrer, at fradragsretten kun udøves i forbindelse med brændstofleveringer, som anvendes til arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner. Kommissionen støtter sig derved først og fremmest til dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene og anfører, at den omhandlede britiske ordning er at sammenligne med den ordning, som Domstolen i nævnte dom anså for at være uforenelig med sjette direktiv.

19. Kommissionen udelukker ikke, at der i mange tilfælde ved køb, der foretages af ansatte, i realiteten er tale om leveringer til deres arbejdsgivere og dermed til en fradragsberettiget

afgiftspligtig person. Imidlertid mangler der i nærværende tilfælde i modsætning til i Intiem-sagen (5) den direkte forbindelse mellem to afgiftspligtige personer, her altså mellem brændstoffets leverandør og arbejdsgiveren.

20. Det Forenede Kongeriges regering påpeger indledningsvis betydningen af princippet om, at en afgiftspligtig person, når og såfremt goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner, er berettiget til at fratrække den moms, der er lagt på de anvendte goder og tjenesteydelser. Dette skal sikre den afgiftsmæssige neutralitet af alle økonomiske transaktioner i Fællesskabet.

21. I nærværende tilfælde drejer det sig om, hvorvidt sjette direktivs artikel 17 indrømmer en fradragsret i situationer, hvor en ansat foretager indkøb på vegne af eller til fordel for arbejdsgiverens virksomhed, og den ansatte derefter får sine udgifter refunderet af virksomheden. For så vidt som goder eller tjenesteydelser anvendes inden for rammerne af afgiftspligtige transaktioner, kan det ikke komme an på, om den faktiske (eller også kontraktlige) modtager af disse goder eller tjenesteydelser er arbejdsgiveren selv eller hans ansatte eller repræsentant.

22. Kommissionen fejlvurderer den økonomiske realitet. Hvis man tog dens – formelle – argumentation til følge, kunne en arbejdsgiver i strid med sjette direktiv ikke foretage fradrag af afgifterne for alle virksomhedsrelaterede udgifter. I realiteten leveres brændstoffet via den ansatte til den afgiftspligtige arbejdsgiver med henblik på dennes afgiftspligtige transaktioner. Situationen kan eksempelvis sammenlignes med en situation, hvor en ansat i forbindelse med en forretningsrejse afholder udgifter til overnatning, forplejning eller transport, eller hvor en arbejder, der er udsendt til en udenbys byggeplads, indkøber værktøj til entreprenøren. Ganske vist er der specielle afgrænsningsproblemer i forbindelse med købet af brændstof, men det kan i princippet ikke være til hinder for fradragsretten.

23. Det Forenede Kongeriges regering medgiver ganske vist, at der er lighedspunkter mellem det i dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene omhandlede system og det britiske system. Til forskel fra førstnævnte sikrer det britiske system imidlertid – i det omfang, det rimeligvis overhovedet er muligt i forbindelse med et system, der beror på skøn – at momsen kun kan fratrækkes for den ansattes faktiske kørselsudgifter. Det Forenede Kongeriges regering er enig i den opfattelse, at retten til at fratrække momsen i henhold til momsbekendtgørelsen 1991 bør begrænses til det brændstof, der anvendes i forbindelse med arbejdsgiverens transaktioner. Ved anvendelsen og implementeringen af momsbekendtgørelsen 1991 er retten til at fratrække momsen da også begrænset i denne forstand. Desuden har arbejdsgiveren ingen interesse i at refundere brændstofudgifterne ud over virksomhedsrelateret kørsel.

24. I sit skriftlige svar på Domstolens spørgsmål har Det Forenede Kongeriges regering erkendt, at der i momsbekendtgørelsen 1991 ikke er hjemlet nogen retsgyldig forbindelse mellem arbejdsgiverens fradragsret i henhold til artikel 2 og 3 i momsbekendtgørelsen 1991 og anvendelsen af det af den ansatte indkøbte brændstof til arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner. Den nødvendige forbindelse fremgår imidlertid i lyset af den generelle Value Added Tax Act 1994 (herefter »momsloven af 1994«). De af Det Forenede Kongeriges regering beskrevne bestemmelser i nævnte lov omfatter det retlige grundlag for momsbekendtgørelsen 1991, en generel definition af merværdiafgiften (merværdiafgift på levering af goder og tjenesteydelser, der anvendes af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner) samt den ordning, at momsen ved blandet anvendelse kun kan fratrækkes pro rata i forhold til de for afgiftspligtige transaktioner anvendte goder og tjenesteydelser.

2. Stillingtagen

25. Inden drøftelsen af spørgsmålet, om den omtvistede fradragsmekanisme i henhold til

momsbekendtgørelsen 1991 er forenelig med sjette direktivs artikel 17, skal der først mindes om nogle principper i forbindelse med retten til at fratrække moms, som er fastsat i nævnte bestemmelse.

26. Fradragsretten er efter fast retspraksis en integrerende del af merværdiafgiftsmekanismen og kan principielt ikke begrænses (6). Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, han skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (7).

27. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er »den afgiftspligtige person« berettiget 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 goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«.

28. Efter denne bestemmelses ordlyd forudsætter fradragsretten altså grundlæggende, at den pågældende er en afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand, og at de omhandlede goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner (8).

29. Desuden fremgår det af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at fradragsretten kun gælder for den erlagte moms for goder og tjenesteydelser, som er leveret til eller udført for den afgiftspligtige person af en anden afgiftspligtig person.

30. Indledningsvis skal det i forbindelse med Kommissionens anbringende om, at det hvad angår den ansatte ikke drejer sig om en afgiftspligtig person, henholdsvis at ydelseskæden er afbrudt, bemærkes, at der i nærværende tilfælde – svarende til bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 4 – blandt parterne er enighed om, at de pågældende ansatte, som får refunderet brændstofudgifterne, ikke selv er afgiftspligtige personer (9). Det drejer sig derimod om spørgsmålet, om der uagtet denne trekantskonstellation, som momsbekendtgørelsen 1991 indrømmer fradragsretten for, kan gås ud fra en levering mellem afgiftspligtige personer, nemlig sælgeren af brændstoffet og arbejdsgiveren.

31. Af Intiem-dommen fremgår, at den fysiske levering af et gode til den ansatte i sig selv ikke udelukker arbejdsgiverens fradragsret. I det hændelsesforløb, som ligger til grund for nævnte retssag, blev brændstoffet nemlig ligesom i nærværende tilfælde leveret til den ansatte. Hertil har Domstolen fastslået, at begrænsningen af fradragsretten i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, til »goder, der er [...] leveret ham«, »ikke [har] til formål at udelukke retten til fradrag af merværdiafgift, der er erlagt for goder, som – skønt de sælges til den afgiftspligtige person for udelukkende at anvendes i forbindelse med dennes erhvervsmæssige aktivitet – rent fysisk er udleveret til hans ansatte« (10).

32. Desuden har Kommissionen selv medgivet, at ansatte tit handler på vegne af deres arbejdsgiver, og at goder og tjenesteydelser, der i denne forbindelse modtages af de ansatte, i realiteten anses for at være leveret til arbejdsgiveren, men at Kommissionen ikke anser dette for godtgjort i forbindelse med den omhandlede ordning.

33. Spørgsmålet er altså, under hvilke forudsætninger der kan gås ud fra en levering til arbejdsgiveren, såfremt et gode eller en tjenesteydelse modtages af en ansat. Det drejer sig i alt væsentligt om et »faktisk spørgsmål [...], som skal vurderes under hensyntagen til samtlige de foreliggende omstændigheder« (11). Det Forenede Kongeriges regering har gennem eksemplerne om repræsentanten, der får refunderet sine rejseomkostninger, eller om bygningsarbejderen, der indkøber værktøj til entreprenøren, illustreret, at der kan opstå afgrænsningsproblemer

desangående.

34. Herefter synes det at være en hjælp for den videre diskussion at holde sig for øje, at der er nøje sammenhæng mellem spørgsmålet, om der er tale om en levering mellem afgiftspligtige personer, og anvendelsen af de pågældende goder eller tjenesteydelser i forbindelse med den afgiftspligtiges (som der leveres til) erhvervsmæssige aktivitet.

35. Således erhverver en person efter fast retspraksis netop goder som afgiftspligtig person og ikke som privatperson eller slutforbruger, når og såfremt han erhverver disse med henblik på sine afgiftspligtige transaktioner (12). For så vidt i øvrigt en ansat anvender goder eller tjenesteydelser på vegne af sin arbejdsgiver, er disse goder eller tjenesteydelser omkostningselementer af de goder eller tjenesteydelser, som til syvende og sidst leveres af den afgiftspligtige arbejdsgiver. Den ansatte optræder i dette tilfælde ikke som slutforbruger, og ej heller er ydelseskæden med hensyn til disse goder eller tjenesteydelser afbrudt.

36. I Intiem-dommen gik Domstolen åbenbart ud fra, at leveringen af brændstoffet skete som led i arbejdsgiverens erhvervsmæssige aktivitet, eller at brændstoffet blev anvendt i forbindelse med arbejdsgiverens erhvervsmæssige aktivitet (13).

37. I øvrigt var ifølge Domstolens bemærkninger i dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene forudsætningerne for fradragsretten – især forudsætningen om, at der er tale om en levering mellem afgiftspligtige personer – i Intiem-sagen opfyldt, navnlig under hensyntagen til, at arbejdsgiveren i denne sag for egen regning havde fået leveret goder til sine ansatte, og at han som følge heraf fra leverandøren havde modtaget fakturaer for disse leverancer, hvorved han blev debiteret momsen for de leverede goder (14).

38. Under den ordning, som er genstand for dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, var disse forudsætninger imidlertid ikke til stede; sagen vedrørte en global refusion af omkostninger for afskrivning af den ansattes køretøj og dettes brændstofforbrug. Denne refusion anså Domstolen i øvrigt ikke for at være noget tilstrækkeligt indicium for, at der var foretaget en »levering« i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Domstolen fandt det derfor ikke muligt at betragte den nederlandske fradragsmekanisme som forenelig med nævnte bestemmelse (15).

39. Domstolen har i nævnte dom anerkendt, at denne løsning, der beror på en bogstavelig fortolkning af sjette direktiv, muligvis ikke i fuldt omfang er i overensstemmelse med formålet med bestemmelsen i artikel 17, stk. 2, litra a), og nogle af sjette direktivs målsætninger, men kunne – uden at Fællesskabet blev aktivt – ikke se noget grundlag for en fradragsret, som det var foreskrevet i den nederlandske lovgivning (16).

40. Hvis man lægger dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene til grund for nærværende sag, må det konstateres, at den fradragsordning, som er fastsat i momsbekendtgørelsen 1991, og som blev beskrevet af Det Forenede Kongeriges regering, heller ikke forudsætter nogen direkte afregning eller nogen anden direkte forbindelse mellem brændstoffets leverandør og arbejdsgiveren, og at der i dette lys ikke foreligger nogen levering af goder mellem afgiftspligtige personer. Kommissionens anbringende herom er derfor begrundet.

41. Men Kommissionens anbringende sigter desuden – hvilket forekommer mig at være vigtigere – på, at den her omhandlede fradragsmekanisme ikke sikrer, at den kun omfatter goder, der anvendes til arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner. Heroverfor gjorde Det Forenede Kongeriges regering gældende, at den britiske fradragsmekanisme til forskel for den, som er omhandlet i dommen Kommissionen mod Nederlandene, sikrer, at momsen kun kan fradrages, for så vidt den vedrører de ansattes faktiske brændstofudgifter.

42. Det må ganske vist medgives, at den i Det Forenede Kongerige benyttede beregningsmetode på grundlag af kørte kilometer, køretøjets cylindervolumen og de faktiske gennemsnitlige brændstofudgifter principielt muliggør en refusion gennem arbejdsgiveren, der mere nøjagtigt svarer til de ansattes faktiske udgifter til brændstof i forbindelse med kørsel til fordel for virksomheden end den global-tilnærmelsesvis ordning, som sagen Kommissionen mod Nederlandene drejede sig om.

43. Det problematiske ved momsbekendtgørelsen 1991 er imidlertid ikke så meget beregningsnøglen for brændstofudgifterne i sig selv, men at det ud fra ordlyden i momsbekendtgørelsen 1991 ikke er sikret, at arbejdsgiveren ikke må foretage momsfradrag med hensyn til brændstofudgifterne til hans ansattes ikke-virksomhedsrelaterede kørsel.

44. Artikel 2, litra b), i momsbekendtgørelsen 1991 tillader nemlig at fratrække momsen på et beløb, der *helt eller delvist* svarer til den ikke-afgiftspligtiges (den ansattes) brændstofudgifter, og som udbetales til denne som refusion af nævnte udgifter.

45. Således har Det Forenede Kongeriges regering da også bekræftet, at der ikke foreligger nogen retsgyldig sammenkædning mellem arbejdsgiverens fradragsret i henhold til artikel 2 og 3 i momsbekendtgørelsen 1991 og anvendelsen af det af arbejdsgiveren indkøbte brændstof til arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner.

46. Hvad angår bestemmelserne i momsloven af 1994, hvortil der først blev henvist til i det skriftlige svar på Domstolens spørgsmål (17), ses det for det første ikke, hvorvidt det gennem disse almindelige bestemmelser skal sikres, at fradragsretten i henhold til artikel 2 i momsbekendtgørelsen 1991 udelukkende vedrører brændstof, der anvendes til virksomhedens formål, så meget desto mere, som brændstoffet i denne artikels forstand i henhold til artikel 3 i samme bekendtgørelse i forbindelse med section 14 (3) i momsloven af 1994 anses for at være leveret til den afgiftspligtige person med henblik på en af ham udøvet erhvervsvirksomhed; for det andet skal det konstateres, at direktiver i henhold til fast retspraksis utvivlsomt er præceptive og skal implementeres på en så konkret, bestemt og klar måde, at de opfylder kravet om retssikkerhed (18).

47. Imidlertid er momsbekendtgørelsen 1991 – i forbindelse med momsloven af 1994 – ikke nogen fyldestgørende implementering af momsfradragsretten, og ej heller kan en praksis, der hvad angår anvendelsen af den omtvistede momsbekendtgørelse 1991 er i overensstemmelse med direktivet, som det påstås af Det Forenede Kongeriges regering, opfylde kravene om klarhed og retssikkerhed i øvrigt (19).

48. Endelig har Det Forenede Kongeriges regering erklæret at være indstillet på at ændre momsbekendtgørelsen 1991 og allerede at have tilbudt Kommissionen dette. Det skal i den forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud, skal vurderes på baggrund af forholdene i medlemsstaten, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, og at ændringer af forholdene i tiden derefter ikke kan tages i betragtning af Domstolen (20).

49. Kommissionens anbringende om, at den omtvistede fradragsordning i hvert fald ikke sikrer, at momsfradraget kun foretages for goder og tjenesteydelser, der anvendes til arbejdsgiverens afgiftspligtige transaktioner, bør derfor nyde fremme.

50. På baggrund af det ovenstående bør Kommissionen gives medhold i sit anbringende om tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 17.

B – *Tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18*

1. Parternes væsentlige argumenter

51. Med dette anbringende har Kommissionen gjort gældende, at momsbekendtgørelsen er i strid med artikel 18, stk. 1, litra a), ved at indrømme retten til momsfradrag uden at gøre dette afhængigt af, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som er udstedt i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

52. Med støtte i dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene har Kommissionen anført, at når der ikke er tale om levering af goder eller udførelse af tjenesteydelser mellem afgiftspligtige personer, og der derfor ikke kan udstedes en faktura eller et tilsvarende andet dokument, tilsidesættes sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), følgelig samtidig ved at indrømme retten til momsfradrag.

53. Det Forenede Kongeriges regering erklærer sig i tilfælde af, at Domstolen giver Kommissionen medhold i dens første anbringende, enig i denne opfattelse. Såfremt Domstolen imidlertid måtte finde, at der i et tilfælde som det nærværende foreligger en ret til at fratrække moms, kan sjette direktivs artikel 18 ikke fortolkes således, at en manglende faktura er til hinder for udøvelsen af denne ret. Det Forenede Kongeriges regering har i denne forbindelse henvist til sin ret i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 3, til at fastsætte »betingelser og nærmere bestemmelser« for en særlig fradragsret.

2. Stillingtagen

54. Det Forenede Kongeriges regering har ikke bestridt, at når forudsætningerne for at indrømme en ret til at fratrække moms ikke er opfyldt, tilsidesættes samtidig sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a). Da den omhandlede fradragsmekanisme ikke er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, er Kommissionens andet anbringende ligeledes begrundet.

V – **Forslag til afgørelse**

55. På baggrund af ovenstående foreslås det, at Domstolen

1) fastslår, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har tilsidesat sine forpligtelser 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, indrømmer fradragsret for merværdiafgiften på visse leveringer af brændstof til køretøjer til ikke-afgiftspligtige personer

2) pålægger Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland at betale sagens omkostninger.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 – Sag C-338/98, Sml. I, s. 8265.

4 – Om denne inddeling jf. dom af 29.4.2004, sag C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30, og dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 71.

5 – Dom af 8.3.1988, sag 165/86, Intiem, Sml. s. 1471.

6 – Jf. bl.a. dom af 1.4.2004, sag C-90/02, Bockemühl, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 38.

7 – Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15.

8 – Jf. dom af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 24.

9 – Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 45 og 46.

10 – Intiem-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 14.

11 – Jf. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 21.

12 – Jf. Faxworld-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 28, og Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 8 og 14, samt dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 47, og af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34.

13 – Jf. præmis 12, 14 og 16.

14 – Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 52 og 53.

15 – Ibidem, præmis 48 og 54.

16 – Ibidem, præmis 55 og 56; hvilket sammenlignet med andre af Domstolens domme kan være udtryk for en mere restriktiv fortolkning. Jf. eksempelvis Faxworld-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 42; jf. i denne forbindelse ligeledes dom af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 23, hvorefter det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der »tages hensyn til den økonomiske virkelighed«.

17 – Jf. ovenfor, punkt 24.

18 – Jf. bl.a. dom af 18.1.2001, sag C-162/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 541, præmis 22, af 8.7.1999, sag C-354/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4927, præmis 11, af 4.12.1997, sag C-207/96, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 6869, præmis 26, og af 13.3.1997, sag C-197/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1489, præmis 14 og 15.

19 – Jf. bl.a. dom af 30.5.1991, sag C-59/89, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 2607,

præmis 28.

20 – Jf. bl.a. dom af 26.6.2003, sag C-233/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6625, præmis 30, og af 12.9.2002, sag C-152/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6973, præmis 15.