

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

C. STIX-HACKL

van 14 december 2004 (1)

Zaak C-33/03

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland

„Niet-nakoming – Artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn 77/388/EEG – Nationale regeling op grond waarvan werkgever BTW in aftrek mag brengen voor door hem vergoede brandstofkosten van zijn werknemers”

I – Inleiding

1. In de onderhavige procedure verzoekt de Commissie 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) (hierna: „Zesde richtlijn”)(2) belastingplichtigen recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) over bepaalde leveringen van brandstof aan niet-belastingplichtigen te verlenen, de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

2. In deze zaak rijst met name de vraag of de Britse BTW-regeling op grond waarvan een werkgever de BTW op de door hem vergoede brandstofkosten van zijn werknemers in aftrek mag brengen, vergelijkbaar is met de Nederlandse aftrekregeling die het Hof in zijn arrest van 8 november 2001, Commissie/Nederland(3), onverenigbaar heeft verklaard met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Bepalingen van gemeenschapsrecht

3. Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt onder meer:

„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.

[...]"

4. Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, luidt als volgt:

„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 behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten.”

5. Artikel 18 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek”, bepaalt onder meer:

„1. 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;

[...]

3. De lidstaten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast.

[...]"

6. Artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt onder meer:

„Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken. [...]

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen die aan hem worden gedaan voordat een van de in de eerste alinea bedoelde leveringen van goederen is verricht of voor de vooruitbetalingen die door een andere belastingplichtige, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon aan hem worden gedaan voordat de dienst is verricht.”

7. Artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn luidt:

„De lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.”

B – De nationale regeling

8. 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, bepalen met betrekking tot de vergoeding van brandstofkosten door een belastingplichtige het volgende:

„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 een vergoeding betaalt voor andere kosten.

3. Wanneer dit artikel van toepassing is, wordt er voor de 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 van zijn beroepsactiviteiten en voor een bedrag gelijk aan dat wat hij overeenkomstig artikel 2, punt a of punt b, naar gelang van het geval, heeft betaald (na aftrek van de vergoeding voor andere kosten dan die van motorbrandstof).”

9. In de memorie van toelichting bij dit besluit heet het:

„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 [...].”

10. Volgens de beschrijving van de regering van het Verenigd Koninkrijk functioneert het systeem van de kostenvergoeding door de werkgever overeenkomstig artikel 2, sub b, van het BTW-besluit in de praktijk als volgt. De werknemer dient bij de werkgever een gedetailleerd overzicht in van het aantal gereden kilometers, waarin de beroepsmatig afgelegde trajecten, het desbetreffende aantal kilometers en de cilinderinhoud van het gebruikte voertuig zijn aangegeven. De werknemer verstrekt zijn werkgever bovendien een „vereenvoudigde” brandstoffactuur, die de naam van de ontvanger van de brandstof niet noemt.

11. De werkgever berekent vervolgens de brandstofkosten aan de hand van een gepubliceerde lijst van gemiddelde brandstofkosten per kilometer, die door de Royal Automobile Club, de Automobile Association of UK Customs (Britse douane) is opgesteld op basis van door de Inland Revenue (Britse belastingdienst) goedgekeurde tarieven en door de autoproducenten verstrekte gedetailleerde gegevens. Met behulp van deze factoren – het aantal beroepsmatig afgelegde kilometers en de brandstofkosten per kilometer voor het betrokken voertuigtype – kan de werkgever volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk de precieze kosten van de beroepsmatig door de werknemer afgelegde trajecten berekenen en dienovereenkomstig vergoeden.

III – De precontentieuze procedure en de procedure voor het Hof

12. Omdat zij van mening was dat de aftrekmogelijkheid waarin de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit voorzien, wegens het ontbreken van een verplichting om een factuur over te leggen, artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn schendt, heeft de Commissie bij aanmaningsbrief van 10 mei 1995 een niet-nakomingsprocedure op grond van artikel 226 EG ingeleid tegen het Verenigd

Koninkrijk.

13. Na een meer diepgaand onderzoek heeft de Commissie bij twee aanvullende aanmaningsbrieven van 17 oktober 1996 en 3 december 1997 haar klacht uitgebreid met een grief inzake schending van artikel 17 van de Zesde richtlijn. Zij stelde dat het BTW-besluit ook deze bepaling schendt, omdat het toestaat dat de BTW over leveringen van goederen en diensten aan werknemers, dat wil zeggen aan niet-belastingplichtige personen, voor andere doeleinden dan ten behoeve van de handelingen van de werkgever, in aftrek wordt gebracht.

14. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft de verwijten van de Commissie bij brieven van respectievelijk 13 juli 1995, 16 december 1996 en 28 januari 1998 afgewezen en betoogd dat er op grond van de Zesde richtlijn een recht op BTW-aftrek moet zijn voor de vergoeding van brandstofkosten die werknemers ten behoeve van de beroepsactiviteiten van de werkgever hebben gemaakt, zoals in het BTW-besluit is geregeld.

15. Daar de Commissie bij haar standpunt bleef, heeft zij op 14 oktober 1998 een met redenen omkleed advies gezonden aan de regering van het Verenigd Koninkrijk, die in haar antwoord van 15 december 1998 eveneens haar standpunt handhaafde. Nadat op 8 november 2001 arrest was gewezen in de zaak Commissie/Nederland, waarop de Commissie had gewacht, heeft zij bij verzoekschrift van 27 januari 2003, dat op 28 januari 2003 ter griffie van het Hof is ingeschreven, het onderhavige beroep ingesteld.

16. De Commissie concludeert dat het het Hof behage:

- vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk, door belastingplichtigen in strijd met de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn het recht te verlenen om de BTW over bepaalde leveringen van brandstof aan niet-belastingplichtigen af te trekken, de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;
- het Verenigd Koninkrijk te verwijzen in de kosten.

Het Verenigd Koninkrijk concludeert dat het het Hof behage het beroep van de Commissie te verwerpen.

IV – Beoordeling van de middelen van de Commissie

17. De middelen van de Commissie hebben ten eerste betrekking op de voorwaarden voor het ontstaan van het recht op BTW-aftrek, zoals die zijn vastgelegd in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, en ten tweede op de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek, die zijn neergelegd in artikel 18 van die richtlijn.(4)

A – Schending van artikel 17 van de Zesde richtlijn

1. Voornaamste argumenten van partijen

18. Volgens de *Commissie* schendt het litigieuze BTW-besluit artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn ten eerste, doordat het aftrek van BTW toestaat voor leveringen aan niet-belastingplichtige personen, te weten werknemers, en ten tweede, doordat het niet waarborgt dat het recht op BTW-aftrek uitsluitend betrekking heeft op leveringen van brandstof die wordt gebruikt voor de belastbare handelingen van de werkgever. De Commissie baseert dit standpunt voornamelijk op het arrest *Commissie/Nederland* en stelt dat de onderhavige Britse regeling vergelijkbaar is met de regeling die het Hof in dat arrest als strijdig met de Zesde richtlijn heeft beschouwd.

19. De Commissie sluit niet uit dat het in vele gevallen bij inkopen door werknemers in werkelijkheid zal gaan om leveringen aan hun werkgever en dus aan een belastingplichtige die recht heeft op BTW-af trek. In het onderhavige geval ontbreekt evenwel, anders dan in de zaak *Intiem*(5), een rechtstreeks verband tussen twee belastingplichtigen, in dit geval de leverancier van de brandstof en de werkgever.
20. De *regering van het Verenigd Koninkrijk* wijst allereerst op het belang van het beginsel dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de BTW op goederen of diensten wanneer en voorzover deze worden gebruikt ten behoeve van zijn belastbare handelingen. Dat moet de fiscale neutraliteit van alle economische handelingen in de Gemeenschap waarborgen.
21. In het onderhavige geval is de vraag of artikel 17 van de Zesde richtlijn een recht op BTW-af trek toekent in situaties waarin een werknemer inkoopt voor of ten gunste van de onderneming van de werkgever en deze uitgaven vervolgens door de onderneming vergoed krijgt. Voorzover goederen of diensten worden gebruikt in het kader van een belastbare handeling, kan niet van belang zijn of de feitelijke (of contractuele) ontvanger van de goederen of diensten de werkgever zelf is dan wel zijn werknemer of vertegenwoordiger.
22. De Commissie miskent de economische realiteit. Indien men haar – formele – argument volgt, kan een werkgever in strijd met de Zesde richtlijn niet voor alle beroepsmatige kosten BTW in aftrek brengen. De brandstof wordt in werkelijkheid via de werknemer aan de belastingplichtige werkgever geleverd voor het verrichten van belastbare handelingen. De situatie is bijvoorbeeld vergelijkbaar met die waarin een werknemer tijdens een zakenreis verblijft?, maaltijd? of reiskosten maakt of met die waarin een werknemer van een bouwonderneming die op een elders gelegen bouwplaats werkt, gereedschappen koopt. Aan de aankoop van brandstof zijn weliswaar bijzondere afbakeningsproblemen verbonden, maar dat kan in beginsel niet in de weg staan aan het recht op BTW-af trek.
23. De regering van het Verenigd Koninkrijk erkent dat er overeenkomsten zijn tussen het stelsel dat in het arrest *Commissie/Nederland* aan de orde was, en het Britse. Anders dan het eerstgenoemde waarborgt het Britse stelsel echter – voorzover dat redelijkerwijs mogelijk is bij een systeem dat noodzakelijkerwijs op schattingen is gebaseerd – dat de BTW uitsluitend aftrekbaar is ten belope van de werkelijke reiskosten van de werknemer. De regering van het Verenigd Koninkrijk deelt de opvatting dat het recht op aftrek uit hoofde van het BTW-besluit zou moeten worden beperkt tot de brandstof die voor de activiteiten van de werkgever wordt gebruikt. Bij de toepassing in de praktijk van het BTW-besluit wordt het recht op aftrek inderdaad ook in die zin beperkt. De werkgever heeft er geen belang bij om meer dan alleen de brandstofkosten voor beroepsmatig afgelegde trajecten te vergoeden.
24. In haar schriftelijke antwoord op een vraag van het Hof heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk erkend dat in het BTW-besluit geen dwingend verband wordt gelegd tussen het recht op aftrek van de werkgever uit hoofde van de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit en het gebruik van de door de werknemer gekochte brandstof voor de belastbare handelingen van de werkgever. Dit noodzakelijke verband volgt evenwel uit de algemene Value Added Tax Act 1994 (hierna: „BTW-wet”). De door de regering van het Verenigd Koninkrijk beschreven bepalingen van deze wet bevatten de rechtsgrondslag voor het BTW-besluit, een algemene definitie van BTW (BTW op leveringen van goederen en diensten ten behoeve van de onderneming van de belastingplichtige) en de regeling volgens welke bij gemengd gebruik de BTW alleen aftrekbaar is voor het gedeelte van de goederen en diensten dat ten behoeve van de onderneming is gebruikt.

2. Beoordeling

25. Alvorens te onderzoeken of het litigieuze aftrekmechanisme van het BTW-besluit verenigbaar is met artikel 17 van de Zesde richtlijn, wil ik herinneren aan enkele beginselen van het in deze bepaling neergelegde recht op BTW-aftrek.

26. Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op BTW-aftrek integrerend deel uit van de BTW-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt.(6) De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarborgt derhalve een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen.(7)

27. Krachtens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn mag de „belastingplichtige” van de door hem verschuldigde belasting de BTW aftrekken die hij verschuldigd is of heeft voldaan voor de hem „door een andere belastingplichtige” geleverde goederen en verrichte diensten „[v]oorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen”.

28. Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt dus om te beginnen dat een belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn moet zijn en in de tweede plaats de betrokken goederen en diensten voor zijn belaste handelingen moet hebben gebruikt.(8)

29. Voorts blijkt uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn dat het recht op BTW-aftrek alleen bestaat ten aanzien van de BTW die is betaald voor goederen of diensten die aan de belastingplichtige zijn geleverd door een andere belastingplichtige.

30. Met betrekking tot de grief van de Commissie dat de werknemer geen belastingplichtige is of dat de keten van prestaties is onderbroken, dient allereerst te worden opgemerkt dat partijen het er in het onderhavige geval – in de lijn van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn – over eens zijn dat de betrokken werknemers die hun brandstofkosten vergoed krijgen, zelf geen belastingplichtigen zijn.(9) De vraag is veeleer of men ondanks deze driehoeksverhouding, waarin aftrek van BTW is toegestaan op grond van het BTW-besluit, uit kan gaan van een levering tussen belastingplichtigen, namelijk tussen de verkoper van de brandstof en de werkgever.

31. Uit het reeds aangehaalde arrest Intiem blijkt dat de fysieke levering van een goed aan de werknemer op zich niet in de weg staat aan het recht op aftrek. In de situatie die tot die zaak aanleiding gaf, werd de brandstof namelijk evenals in het onderhavige geval geleverd aan de werknemer. Het Hof heeft dienaangaande vastgesteld dat de beperking van het recht op aftrek tot de BTW over „de hem [...] geleverde [...] goederen” in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn „niet tot doel [kan] hebben van het recht op aftrek uit te sluiten de BTW die voldaan is voor goederen die, ofschoon verkocht aan de belastingplichtige voor exclusief gebruik in het kader van zijn beroepsactiviteit, fysiek aan zijn werknemers zijn afgeleverd”.(10)

32. De Commissie heeft voorts zelf erkend dat werknemers dikwijls voor rekening van hun werkgever handelen en dat in dat geval de door de werknemer ontvangen goederen en diensten in werkelijkheid moeten worden geacht te zijn geleverd aan de werkgever; zij acht dat in het geval van de onderhavige regeling echter niet bewezen.

33. De vraag rijst dus in welke omstandigheden moet worden aangenomen dat er sprake is van een levering aan de werkgever, wanneer het goed of de dienst in ontvangst wordt genomen door de werknemer. Dat is in wezen een „feitelijke vraag [...] die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval”.(11) De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft met de voorbeelden van de vertegenwoordiger die van de werkgever zijn

reiskosten vergoed krijgt en de bouwvakker die gereedschappen inkoopt voor de bouwonderneming, aangetoond dat hierbij afbakeningsproblemen kunnen ontstaan.

34. Voor de verdere bespreking lijkt het mij nuttig om voor ogen te houden dat er een nauw verband bestaat tussen de vraag of er sprake is van een levering tussen belastingplichtigen en de vraag of de betrokken goederen of diensten worden gebruikt voor de economische activiteit van de belastingplichtige aan wie is geleverd.

35. Volgens vaste rechtspraak betreft iemand goederen juist als belastingplichtige en niet als particulier of eindverbruiker, wanneer en voorzover hij die goederen betreft ten behoeve van zijn belaste handelingen.⁽¹²⁾ Voorzover een werknemer goederen of diensten gebruikt ten behoeve van zijn werkgever, bepalen die goederen of diensten bovendien mede de kosten van de goederen of diensten die de belastingplichtige werkgever uiteindelijk levert. De werknemer treedt in dat geval niet op als eindverbruiker en de keten van prestaties is ten aanzien van die goederen of diensten dan ook niet onderbroken.

36. In het arrest Intiem is het Hof duidelijk ervan uitgegaan dat de brandstoflevering plaatsvond binnen het kader van de beroepsactiviteit van de werkgever en dat de brandstof werd gebruikt voor diens bedrijfsdoeleinden.⁽¹³⁾

37. Bovendien was volgens het Hof in het arrest Commissie/Nederland in de zaak Intiem vooral voldaan aan de voorwaarden voor BTW-af trek – in het bijzonder de voorwaarde van het bestaan van een levering tussen belastingplichtigen – omdat de werkgever in die zaak voor eigen rekening goederen aan zijn werknemers had laten leveren en hij bijgevolg van de leverancier facturen had ontvangen waarmee de BTW voor de geleverde goederen aan hem in rekening werd gebracht.⁽¹⁴⁾

38. In de regeling die in het arrest Commissie/Nederland aan de orde was, was aan deze voorwaarden evenwel niet voldaan; deze zaak betrof een forfaitaire kostenvergoeding voor de afschrijving van het voertuig van de werknemer en zijn brandstofverbruik. Die kostenvergoeding op zich achtte het Hof onvoldoende aanwijzing dat er sprake was van een „levering” in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Volgens het Hof viel de Nederlandse aftrekregeling derhalve niet te verenigen met deze bepaling.⁽¹⁵⁾

39. Het Hof heeft in dat arrest toegegeven dat deze oplossing, die is gebaseerd op een letterlijke uitlegging van de Zesde richtlijn, wellicht niet volledig strookt met het doel van artikel 17, lid 2, sub a, en met bepaalde doelstellingen van de Zesde richtlijn, maar anderzijds geoordeeld dat de richtlijn – zonder tussenkomst van de gemeenschapswetgever – geen grondslag bood voor een recht op aftrek als waarin het Nederlandse recht voorzag.⁽¹⁶⁾

40. Indien men het arrest Commissie/Nederland als basis neemt voor het onderhavige geval, dient te worden vastgesteld dat de aftrekregeling, zoals die is neergelegd in het BTW-besluit en door de regering van het Verenigd Koninkrijk is beschreven, in ieder geval evenmin een rechtstreekse facturering of een ander rechtstreeks verband tussen de brandstofleverancier en de werkgever vereist en er, zo beschouwd, derhalve geen sprake is van een levering van goederen tussen belastingplichtigen. De grief van de Commissie dienaangaande is dus in dit opzicht gegrond.

41. De grief van de Commissie is echter ook – hetgeen mij belangrijker lijkt – gericht tegen het feit dat de litigieuze aftrekregeling niet waarborgt dat zij alleen geldt voor goederen die worden gebruikt voor de belastbare handelingen van de werkgever. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft daarentegen betoogd dat de Britse aftrekregeling, in tegenstelling tot de regeling die in het arrest Commissie/Nederland aan de orde was, waarborgt dat de BTW uitsluitend ten

belope van de werkelijke brandstofkosten van de werknemer aftrekbaar is.

42. Ik geef toe dat de in het Verenigd Koninkrijk gebruikelijke berekeningsmethode op grond van de afgelegde afstand, de cilinderinhoud van het voertuig en de werkelijke gemiddelde brandstofkosten in beginsel de werkgever in staat stelt een vergoeding te betalen die nauwkeuriger overeenkomt met de werkelijke brandstofkosten voor de zakelijke trajecten van de werknemer dan de forfaitaire en approximatieve regeling die in de zaak Commissie/Nederland aan de orde was.

43. Het probleem van het BTW-besluit is evenwel niet zozeer de berekeningsleutel voor de brandstofkosten op zich, maar veeleer dat de bewoordingen van het BTW-besluit niet waarborgen dat de werkgever geen BTW kan aftrekken die verband houdt met brandstofkosten voor niet-zakelijke trajecten van zijn werknemers.

44. Artikel 2, sub b, van het BTW-besluit staat immers BTW-aftrek toe voor een bedrag dat *in zijn geheel of ten belope van een deel* de brandstofkosten van de niet-belastingplichtige (werknemer) benadert en hem wordt betaald om deze kosten te vergoeden.

45. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft tevens bevestigd dat er geen dwingend verband bestaat tussen het recht op aftrek van de werkgever op grond van de artikelen 2 en 3 van het BTW-besluit en het gebruik van de door de werknemer gekochte brandstof voor belastbare handelingen van de werkgever.

46. Wat de bepalingen van de BTW-wet betreft, waarnaar pas in het schriftelijke antwoord op de vraag van het Hof is verwezen⁽¹⁷⁾, valt ten eerste niet in te zien in hoeverre deze bepalingen zouden kunnen waarborgen dat het recht op aftrek uit hoofde van artikel 2 van het BTW-besluit uitsluitend betrekking heeft op beroepsmatig gebruikte brandstof, temeer daar de brandstof in de zin van dit artikel op grond van artikel 3 van het BTW-besluit juncto Section 14, lid 3, van de BTW-wet wordt *geacht* te zijn geleverd aan de belastingplichtige ten behoeve van een door hem uitgeoefende beroepsactiviteit; ten tweede moeten richtlijnen volgens vaste rechtspraak worden uitgevoerd met een onbetwistbare dwingende kracht en met de specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid die nodig zijn om te voldoen aan het vereiste van rechtszekerheid.⁽¹⁸⁾

47. Het BTW-besluit – beschouwd in zijn onderlinge samenhang met de BTW-wet – vormt echter niet een dergelijke uitvoering van de aftrekregeling en het feit dat dit besluit in de praktijk richtlijnconform wordt toegepast, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk stelt, kan ook niet voldoen aan de vereisten van duidelijkheid en rechtszekerheid.⁽¹⁹⁾

48. Tot slot heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk verklaard bereid te zijn het BTW-besluit te wijzigen en dit reeds aan de Commissie te hebben aangeboden. In dat verband volstaat de opmerking dat volgens vaste rechtspraak het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn, en dat het Hof met sedertdien opgetreden wijzigingen geen rekening kan houden.⁽²⁰⁾

49. De klacht van de Commissie dat de litigieuze aftrekregeling in ieder geval niet waarborgt dat de BTW-aftrek enkel plaatsvindt ten aanzien van goederen en diensten die voor belastbare handelingen van de werkgever worden gebruikt, is dus gegrond.

50. Gezien het voorgaande is de grief inzake schending van artikel 17 van de Zesde richtlijn gegrond.

B – *Schending van artikel 18 van de Zesde richtlijn*

1. Voornaamste argumenten van partijen

51. Met dit middel betoogt de *Commissie* dat het BTW-besluit artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn schendt door een recht op aftrek toe te kennen zonder dit afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat de belastingplichtige in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.

52. Op grond van het arrest *Commissie/Nederland* stelt zij dat wanneer er geen sprake is van een levering van goederen of diensten tussen belastingplichtigen en er dus geen factuur of ander overeenkomstig document kan worden opgesteld, de toekenning van een recht op aftrek tevens een schending van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is.

53. De *regering van het Verenigd Koninkrijk* deelt deze opvatting voor het geval dat het Hof het eerste middel gegrond zou verklaren. Mocht het Hof evenwel beslissen dat er in een geval als het onderhavige een recht op aftrek bestaat, dan kan artikel 18 niet aldus worden uitgelegd dat het ontbreken van een factuur aan dat recht in de weg staat. De regering van het Verenigd Koninkrijk verwijst dienaangaande naar haar recht op grond van artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn om de „voorwaarden en voorschriften” voor een bijzonder recht op aftrek vast te stellen.

2. Beoordeling

54. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft niet bestreden dat wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor de toekenning van een recht op aftrek, artikel 18, lid 1, sub a, eveneens is geschonden. Aangezien de betrokken aftrekregeling niet in overeenstemming is met artikel 17 van de Zesde richtlijn, is het tweede middel van de Commissie eveneens gegrond.

V – **Conclusie**

55. Mitsdien stel ik het Hof voor,

1) vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk, door belastingplichtigen 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, recht op aftrek van BTW over bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet-belastingplichtigen te verlenen, de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;

2) het Verenigd Koninkrijk te verwijzen in de kosten.

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Zesde richtlijn 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).

3 – C-338/98, Jurispr. blz. I-8265.

4 – Zie met betrekking tot deze indeling arrest van 29 april 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, Jurispr. blz. I-5583, punt 30), en arrest *Commissie/Nederland* (aangehaald in voetnoot 3), punt 71.

- 5 – Arrest van 8 maart 1988 (165/86, Jurispr. blz. 1471).
- 6 – Zie onder andere arrest van 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, Jurispr. blz. I?3303, punt 38).
- 7 – Zie onder andere arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19), en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Jurispr. blz. I?1, punt 15).
- 8 – Arrest van 29 april 2004, Faxworld (C?137/02, Jurispr. blz. I?5547, punt 24).
- 9 – Zie arrest Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 3), punten 45 en 46.
- 10 – Arrest Intiem (aangehaald in voetnoot 5), punt 14.
- 11 – Zie arrest van 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, Jurispr. blz. I?3795, punt 21).
- 12 – Zie arresten Faxworld (aangehaald in voetnoot 8), punt 28, en Lennartz (aangehaald in voetnoot 11), punten 8 en 14; zie ook arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C?110/98–C?147/98, Jurispr. blz. I?1577, punt 47), en 8 juni 2000, Breitsohl (C?400/98, Jurispr. blz. I?4321, punt 34).
- 13 – Zie punten 12, 14 en 16.
- 14 – Zie arrest Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 3), punten 52 en 53.
- 15 – Ibidem, punten 48 en 54.
- 16 – Ibidem, punten 55 en 56; dit is wellicht een eerder restrictieve uitlegging in vergelijking met die in de andere arresten van het Hof over de Zesde richtlijn. Zie bijvoorbeeld arrest Faxworld (aangehaald in voetnoot 8), punt 42; zie in deze context ook arrest van 20 februari 1997, DFDS (C?260/95, Jurispr. blz. I?1005, punt 23), volgens hetwelk „de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van BTW” vormt.
- 17 – Zie punt 24 hierboven.
- 18 – Zie onder andere arresten van 13 maart 1997, Commissie/Frankrijk (C?197/96, Jurispr. blz. I?1489, punten 14 en 15); 4 december 1997, Commissie/Italië (C?207/96, Jurispr. blz. I?6869, punt 26); 8 juli 1999, Commissie/Frankrijk (C?354/98, Jurispr. blz. I?4927, punt 11), en 18 januari 2001, Commissie/Italië (C?162/99, Jurispr. blz. I?541, punt 22).
- 19 – Zie onder andere arrest van 30 mei 1991, Commissie/Duitsland (C?59/89, Jurispr. blz. I?2607, punt 28).
- 20 – Zie onder andere arresten van 12 september 2002, Commissie/Frankrijk (C?152/00, Jurispr. blz. I?6973, punt 15), en 26 juni 2003, Commissie/Frankrijk (C?233/00, Jurispr. blz. I?6625, punt 30).