FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 31. maj 2001 [1]

I — Sagens genstand

1. I denne sag har Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) [2], idet det indrømmer arbejdsgivere, som er pligtige at svare merværdiafgift, fradrag for en del af den godtgørelse, som udbetales til ansatte for disses erhvervsmæssige benyttelse af et privat køretøj.

II — De relevante retsregler

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, undtages fra beskatningen ved udtrykket »selvstændigt« i definitionen af afgiftspligtig person bl.a. personer, som er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt.

3. Det følger af sjette direktivs artikel 5, stk. 1, at der ved levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

4. Artikel 17, stk. 2, indledning, og litra a), har følgende ordlyd:

»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.«

1 — Originalsprog: tysk.
2 — EFT L 145, s. 1.

5. Artikel 18, stk. 1, indledning, og litra a), bestemmer:

»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.«

6. Artikel 18, stk. 3, bestemmer:

»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.«

7. Artikel 22, stk. 3, litra a) og c), bestemmer:

»a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og opbevare en kopi af samtlige udstedte dokumenter.

Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet.«

»c) Medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.«

B — *Nationale bestemmelser*

8. Artikel 23 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting af 12. august 1968 (herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen om omsætningsafgift fra 1968«) bestemmer:

»Uanset bestemmelserne i lovens artikel 15, stk. 2 og 5, har arbejdsgiveren, når en ansat benytter sin egen bil i forbindelse med arbejdsgiverens virksomhed, og arbejdsgiveren udbetaler ham en godtgørelse herfor, ret til fradrag for en af ministeren fastsat procentdel af godtgørelsen, for så vidt som denne ikke udgør løn i den forstand, hvori begrebet anvendes i forbindelse med beskatning af lønindkomst.«

9. Artikel 16 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting af 30. august 1968 (herefter »gennemførelsesbeslutning om omsætningsafgift fra 1968«) bestemmer:

»Den procentdel af godtgørelsen, som arbejdsgiveren har ret til fradrag for, og som der henvises til i artikel 23 [i gennemførelsesbekendtgørelsen om omsætningsafgift fra 1968], udgør 12% eller mindre, hvad angår de omkostninger, som ikke er opstået i Nederlandene.«

10. Satsen på 12%, som har været gældende siden 1992, svarer ifølge den nederlandske regering til gennemsnittet af den moms, som indgår i de forskellige omkostningselementer ved besiddelsen og benyttelsen af motorkøretøjer.

11. Man har valgt en fast sats for at undgå de praktiske vanskeligheder, der er forbundet med at fastslå de præcise beløb. Der tages for det første hensyn til faste omkostninger, f.eks. til almindelig afskrivning, forsikring, vægtafgift, garage og vedligeholdelse af karosseriet. For det andet tages der hensyn til kørselsudgifterne, dvs. afskrivningen for benyttelsen af køretøjet samt udgifterne til brændstof, olie, dæk og reparation.

12. Nogle af disse udgiftselementer er i øvrigt ikke momspligtige, f.eks. vægtafgiften og forsikringspræmierne. De ikkemomspligtige udgifter udgør mellem ca. 20% og 21,5% af udgifterne i forbindelse med brug af et køretøj. Med hensyn til dieselkøretøjer er denne andel noget højere. Lægges en andel på 20% til grund, fremkommer med en normal momssats på 17,5% en sats på 12,28%. Antages det, at andelen udgør 21,5%, fremkommer en sats på 12,08%. For at tage hensyn til mængden af dieselkøretøjer, dvs. andelen på 10% af vognparken, har man fastsat en standardsats på 12%.

13. I henhold til Wet op de loonbelasting 1964 (lov af 1964 om beskatning af lønindkomst) samt gennemførelsesbestemmelserne hertil udgør godtgørelsen en del af den ansattes løn, når den overstiger 0,60 NLG pr. kilometer.

14. Momsfradraget med hensyn til godtgørelsen kontrolleres via det særlige regnskab over godtgørelserne, som arbejdsgiveren er forpligtet til at føre på grundlag af en række skatte- og afgiftsbestemmelser. Den pågældende dokumentation er ikke undergivet særlige formkrav. Den skal dog indeholde oplysninger om den stedfundne kørsel, bestemmelsesstederne for den ansattes

kørsel og de afstande, der er tilbagelagt (regelmæssige erklæringer fra arbejdstagerens side).

III — Den administrative procedure og retsforhandlingerne

15. Kommissionen er af den opfattelse, at fradraget af en del af den godtgørelse, som udbetales til arbejdstagere for disses erhvervsmæssige benyttelse af deres køretøj, i det momsbeløb, som påhviler arbejdsgiveren, er i strid med sjette direktiv, og har derfor over for Kongeriget Nederlandene indledt en traktatbrudsprocedure efter EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF). Efter den nederlandske regerings svar på åbningsskrivelsen tilsendte Kommissionen den en supplerende åbningsskrivelse dateret den 17. oktober 1996. Da svaret af 16. december 1996 ikke imødekom Kommissionens indsigelser, fremsatte Kommissionen den 22. september 1997 en begrundet udtalelse over for Kongeriget Nederlandene, der blev opfordret til inden for en frist på to måneder at træffe de nødvendige foranstaltninger. Ved skrivelse af 28. november 1997 svarede den nederlandske regering, at de nederlandske bestemmelser ikke var i strid med Fællesskabets momsbestemmelser, og at den derfor ikke ville efterkomme Kommissionens krav.

16. Da Kommissionen fastholdt sin opfattelse, anlagde den ved stævning af 11. september 1998, indført i Domstolens register den 14. september 1998, sag mod Kongeriget Nederlandene. Ved kendelse afsagt den 3. maj 1999 af Domstolens præsident fik Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Kongeriget Nederlandenes påstande.

17. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

1) Det fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til traktaten, idet det i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), indrømmer en arbejdsgiver, der er afgiftspligtig, fradrag for en del af den godtgørelse, som udbetales til en ansat for dennes erhvervsmæssige benyttelse af et privat køretøj.

2) Kongeriget Nederlandene tilpligtes at betale sagens omkostninger.

IV — Gennemgang af Kommissionens anbringender

18. Mens det første anbringende vedrører sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og dermed vilkårene for fradragsretten for indgående moms, vedrører det andet anbringende sjette direktivs artikel 18, stk. 1, og dermed betingelserne for udøvelsen af fradragsretten.

A — *Første anbringende: tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a)*

Parternes og intervenientens argumenter

19. Kommissionen tager udgangspunkt i den principielle betragtning, at fradragsordningen kun finder anvendelse ved leveringer eller ydelser fra en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person. Dette fremgår også klart af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).

Bestemmelsen i artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen om omsætningsafgift fra 1968 er ikke forenelig dermed, da de foretagne leveringer eller ydelser hverken udføres til erhvervsmæssige formål eller for erhvervsdrivende, men for en endelig forbruger, dvs. arbejdstageren som ejer af et køretøj, som denne også eller hovedsagelig anvender til private formål.

Den del af godtgørelsen, som kan fradrages, er dermed ikke ifølge Kommissionen en afgift på en transaktion mellem afgiftspligtige personer, men svarer til den moms, som opkræves på ydelser eller leveringer udført for en endelig forbruger.

20. Den nederlandske regering har begrundet fradragsmuligheden med, at det fælles merværdiafgiftssystem tilsigter at aflaste enhver afgiftspligtig person for at sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater [3].

I denne sag vedrører godtgørelsen af de udgifter i forbindelse med køretøjet, der er afholdt af arbejdstageren, udelukkende transaktioner, som er udført for arbejdsgiveren, og som derfor belaster den endelige pris for varen eller ydelsen. Derfor bør den pågældende moms kunne fradrages.

3 — Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19.

Hvis et sådant fradrag ikke var muligt, ville dette medføre en dobbelt afgiftsbelastning: For det første gennem den moms, som arbejdstageren har betalt af sine udgifter i forbindelse med køretøjet, og for det andet gennem momsen af den endelige pris, som disse udgifter indgår i. En sådan situation ville dermed være i strid med princippet om afgiftsopkrævningens neutralitet, forbuddet mod dobbelt afgiftsbelastning og mod, at afgiften alene pålægges den endelige forbruger.

21. Kommissionen har herved henvist til den klare og entydige ordlyd af sjette direktivs artikel 17. I øvrigt kræver enhver lovgivning af skatte- eller afgiftsmæssig karakter en klar afgrænsning af dens anvendelsesområde og dens øvrige bestemmelser, idet den ellers ville blive anvendt forskelligt i medlemsstaterne.

Endvidere har Kommissionen til støtte for sine betragtninger henvist til Intiem-dommen [4], hvori Domstolen anerkendte nationale bestemmelser, ifølge hvilke en erhvervsdrivende har ret til at fratrække den moms, som debiteres ham, i den moms, som påhviler ham. Kommissionen har herved henvist til tre væsentlige forskelle mellem de foreliggende nederlandske bestemmelser og de efter Kommissionens opfattelse væsentlige betingelser, som Domstolen stillede for, at en national bestemmelse vedrørende muligheden for fradrag kan betragtes som forenelig med sjette direktiv. For det første foreligger der ikke i denne sag nogen aftale mellem den afgiftspligtige arbejdsgiver og en anden afgiftspligtig person om levering til arbejdstageren for den afgiftspligtige arbejdsgivers regning, og der foreligger derfor heller ingen levering til arbejdsgiveren i begrebets retlige forstand. For det andet er leveringerne til arbejdstageren ikke udelukkende bestemt til erhvervsmæssige formål. For det tredje sker der ikke nogen direkte fakturering af varerne fra den afgiftspligtige leverandør til den afgiftspligtige arbejdsgiver. Derimod er fradragsretten ikke betinget af, at godet rent fysisk udleveres til arbejdsgiveren [5].

22. Den nederlandske regering anser derimod Intiem-dommen for en bekræftelse på, at der ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, først og fremmest skal tages hensyn til de faktiske økonomiske forhold. Det er nemlig af afgørende betydning, at den ansatte benytter sit private køretøj i forbindelse med arbejdsgiverens virksomhed. I modsat fald ville man behandle økonomisk set ens situationer forskelligt, hvilket vil være i strid med Domstolens praksis [6] og føre til konkurrencefordrejninger mellem virksomhederne.

23. Kommissionen har heroverfor anført, at selv om situationerne i denne sag og i Intiem-sagen i økonomisk henseende udviser lighedspunkter, adskiller de sig imidlertid i skatte- og afgiftsmæssig henseende. I

4 — Dom af 8.3.1988, sag 165/86, Sml. s. 1471, præmis 16.

5 — Ovennævnte dom, fodnote 4, præmis 14.

6 — Dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229.

øvrigt skal der ved lovgivningen på skatte- og afgiftsområdet generelt tilsigtes en balance mellem billighedshensyn på den ene side og hensynet til skatte- og afgiftssystemets funktion på den anden side, og denne skal indeholde foranstaltninger, som beskytter mod misbrug.

24. Det Forenede Kongeriges regering, der er indtrådt i sagen til støtte for den nederlandske regerings påstande, har henvist til, at denne sag helt generelt vedrører den afgiftspligtige arbejdsgivers ret til at fradrage momsdelen af de udgifter, som opstår, når arbejdstageren handler i forbindelse med virksomhedens økonomiske aktiviteter. Der kan f.eks. være tale om udgifter til logi og forplejning samt taxiudgifter i forbindelse med en forretningsrejse eller udgifter til værktøj indkøbt af en arbejdstager.

Efter Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse må man lægge vægt på de faktiske økonomiske forhold: Reelt erhverver virksomheden nemlig benzinen gennem den ansatte, som på sin side handler på virksomhedens vegne, uden at spørgsmålet om ejerskabet af det benyttede køretøj har nogen betydning.

Hvad angår spørgsmålet om den direkte fakturering af den skattepligtige ansatte har Det Forenede Kongeriges regering redegjort for den i Det Forenede Kongerige udbredte praksis med at udbetale kørselsgodtgørelse til ansatte. En sådan ordning er begrundet, da virksomhederne herved undgår at skulle gennemgå og opbevare en lang række fakturaer. Enhver anden løsning vil medføre en konkurrencefordrejning, da den vil straffe virksomheder, som — måske på grund af deres ringe størrelse — ikke er i stand til at indgå aftaler med andre afgiftspligtige personer om levering af benzin.

25. Heroverfor har Kommissionen imidlertid anført, at de ansatte i denne sag erhverver benzinen i eget navn og for egen regning. Den manglende evne til eller mulighed for at indgå leveringsaftaler ændrer intet ved ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og ved den omstændighed, at de pågældende nationale bestemmelser er i strid hermed.

Endelig har Kommissionen bestridt Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse af, at udelukkelsen af enhver godtgørelse vil medføre, at selv benzin, som arbejdstagerne anvender til køretøjer, der slet ikke er egnet til private formål, skal anses for benzin, der er leveret til endelige forbrugere.

26. Sammenfattende har Kommissionen bestridt Det Forenede Kongeriges regerings og den nederlandske regerings opfattelser og anført, at de fører til en fortolkning, der er i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

Stillingtagen

27. For at afgøre det foreliggende retlige problem skal jeg først minde om visse principper i forbindelse med momssystemet.

28. Først og fremmest skal jeg nævne princippet om afgiftsneutralitet — hvilket alle parter også har henvist til. Dette princip indebærer for det første, at beskatningen er uafhængig af antallet af led i den økonomiske proces. For det andet følger det af dette princip, at afgiften skal bæres af den endelige forbruger.

29. De nederlandske bestemmelser er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, idet det ikke er arbejdstageren selv, der har ret til at fradrage den indgående moms, selv om han i første omgang skal afholde udgifterne, herunder momsen.

30. Ifølge de nederlandske bestemmelser finder der heller ingen beskatning sted inden for den erhvervsdrivendes transaktionskæde.

31. Spørgsmålet er derfor, om denne kæde brydes gennem arbejdstagerens indblanding, og om der selv i dette tilfælde kan indrømmes et fradrag.

32. Kommissionen har herved med rette draget den — generelle — modsætningsslutning, at »afgiften ikke længere kan fradrages, når omsætningskæden er afsluttet« [7].

33. En sådan afslutning indtræffer imidlertid i de situationer, der er omfattet af de nederlandske bestemmelser. Bestemmelserne gælder nemlig, når arbejdstageren, som benytter sit køretøj til erhvervsmæssige formål, handler i eget navn og for egen regning, og ikke i arbejdsgiverens, dvs. den afgiftspligtige persons, navn og for dennes regning.

34. De nederlandske bestemmelser kunne dog finde anvendelse, hvis de var baseret på den opfattelse, at arbejdstageren i disse tilfælde skal betragtes som erhvervsdrivende, og hvis sjette direktiv ved en sådan situation også foreskrev, at en arbejdstager i visse tilfælde kan betragtes som erhvervsdrivende. Sjette direktiv indeholder imidlertid ikke bestemmelser svarende til f.eks. bestemmelserne i direktivets artikel 28a, stk. 4, vedrørende levering af et nyt transportmiddel, der foretages lejlighedsvis.

7 — Dom af 1.4.1982, sag 89/81, Hong-Kong Trade, Sml. s. 1277, præmis 9.

35. Uafhængigt heraf er også den omstændighed, at arbejdstageren på sin side modtager tjenesteydelser eller leveringer i den hensigt i hvert fald delvis at anvende dem i forbindelse med virksomheden, dvs. den afgiftspligtige arbejdsgiver, uden betydning i henhold til sjette direktiv. Momssystemet er ganske vist baseret på det princip, at afgiftsbyrden ikke skal bæres af den udenforstående leverandør, men derimod af den person, der dækker sit eget behov, dvs. den endelige forbruger. Dette — generelle — princip kan imidlertid kun tages i betragtning, for så vidt det er fastsat i fællesskabsretten. Et eksempel på, at dette princip ikke altid er forankret i fællesskabsretten, er retsstillingen i forbindelse med de såkaldte lejlighedsvise erhvervsdrivende, som — selv om de er udenforstående leverandører — ikke er afgiftspligtige.

36. Med hensyn til den påståede risiko for en dobbelt afgiftsbelastning skal jeg bemærke, at momssystemet ganske vist tilsigter at undgå dobbelt afgiftsbelastning, hvilket den nederlandske regering med rette har understreget. Dette betyder imidlertid ikke, at sjette direktiv ikke i visse tilfælde accepterer en dobbelt afgiftsbelastning. Den ikke-fradragsberettigede moms bliver i det tilfælde nemlig en omkostningsfaktor.

37. Generelt viser den omstændighed, at målsætningen om at undgå dobbelt afgiftsbelastning endnu ikke er nået [8], under alle omstændigheder kun, at det fælles merværdiafgiftssystem er »resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger« [9], og at harmoniseringen »endnu ikke [er] en fuldstændig harmonisering« [10].

38. En fuldstændig undgåelse af dobbelt afgiftsbelastning forudsætter derfor — som også i andre tilfælde [11] — et indgreb fra fællesskabslovgiver. Indtil da finder bestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), i dens nuværende affattelse imidlertid anvendelse, dvs. også med mulighed for en dobbelt afgiftsbelastning [12].

39. Den gældende fællesskabsret indeholder således ingen mulighed for fradrag som den, der er fastsat i de nederlandske bestemmelser. For fuldstændighedens skyld skal jeg dog henvise til, at der findes muligheder for fradrag på afgiftsområdet, f.eks. i forbindelse med erhvervelse i arbejdsgiverens navn og for dennes regning.

8 — Dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, Sml. s. 4081, præmis 23.

9 — Ovennævnte dom, fodnote 8, præmis 21.

10 — Ovennævnte dom, fodnote 8, præmis 21.

11 — Jf. f.eks. indfojelsen af artikel 26a (særordning bl.a. for brugte genstande). Med hensyn til nodvendigheden af at undgå dobbelt afgiftsbelastning, jf. præamblen til Rådets direktiv 94/5/EF af 14.2.1994 om tilfojelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF — Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, EFT L 60, s. 16.

12 — Jf. dommen i sag C-165/88, nævnt i fodnote 8, præmis 24.

Dette giver mig anledning til at knytte et par bemærkninger til den flere gange omtalte Intiem-dom og til i den forbindelse at henvise til de tre af Kommissionen opstillede kriterier for, hvornår arbejdsgiveren som afgiftspligtig person har ret til at foretage fradrag [13].

40. Sammenligner man de nederlandske bestemmelser, som der her skal tages stilling til, med de kriterier, der er udviklet i retspraksis, fremgår imidlertid følgende: For det første indrømmes fradraget for indgående moms, uden at der behøver at foreligge en aftale mellem arbejdsgiveren og den afgiftspligtige leverandør. Leveringerne sker heller ikke for arbejdsgiverens regning. Det fremgår endvidere af det materiale, som den nederlandske regering har fremlagt, at de goder, der er leveret til arbejdstageren, og de tjenesteydelser, der er udført for ham, ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål, men også til private formål. Endelig er fradragsretten i henhold til de nederlandske bestemmelser heller ikke betinget af, at arbejdsgiveren modtager en faktura, hvorved han debiteres momsen.

41. Afslutningsvis skal jeg imødegå den nederlandske regerings argument, som er baseret på dommen i de forenede sager Madgett og Baldwin, hvorefter man ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, bør tillægge de faktiske økonomiske forhold forrang frem for bestemmelsens ordlyd.

13 — Jf. herved betragtningerne i punkt 21.

Hertil bemærkes for det første, at Domstolen i denne dom ganske vist valgte en fortolkning, der afveg fra ordlyden, men at denne sag vedrørte spørgsmålet om, hvilken kategori en afgiftspligtig person skulle henføres til, samt anvendelsen af den undtagelse, der var gældende for denne kategori. I denne sag er der imidlertid ikke tale om, »hvilken kategori den erhvervsdrivende formelt« tilhører [14], da det her er ubestridt, at de ansatte ikke er afgiftspligtige erhvervsdrivende.

42. Endvidere skal jeg herved principielt konkludere, at en bogstavelig fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er i overensstemmelse med en fortolkning på grundlag af forarbejderne til bestemmelsen. Hverken i andet direktivs artikel 11, som gik forud for denne bestemmelse, eller i Kommissionens forslag til den senere artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv henvises der således udtrykkeligt til en »anden erhvervsdrivende«.

43. Som Domstolen imidlertid fastslog i Genius Holding-dommen, har Rådet imidlertid ved affattelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), fraveget såvel affattelsen af andet direktivs artikel 11, stk. 1, litra a), som affattelsen af artikel 17, stk. 2, litra a), i Kommissionens forslag [15].

14 — Dommen i de forenede sager C-308/96 og C-94/97, nævnt i fodnote 6, præmis 21.

15 — Dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Sml. s. 4227, præmis 12.

44. Rådet fraveg navnlig Kommissionens forslag med hensyn til, at goderne er eller vil blive leveret, og tjenesteydelserne er eller vil blive udført af — netop — »en anden afgiftspligtig person«.

45. Det forhold, at sjette direktivs artikel 17 ikke kan fortolkes i strid med sin ordlyd, fremgår endelig også af Domstolens praksis i denne henseende [16].

46. På baggrund af ovenstående fremgår det således, at de nederlandske bestemmelser vedrørende fradraget for en del af godtgørelsen er i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2. Under disse omstændigheder bør Kommissionen gives medhold i det første anbringende.

B — *Andet anbringende: tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a)*

Parternes og intervenientens argumenter

47. Efter Kommissionens opfattelse er den nationale lovgivning i strid med sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), for så vidt som udøvelsen af retten til at fradrage indgående moms efter denne bestemmelse forudsætter, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som er udstedt i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3, dvs. en faktura, som er udstedt til en afgiftspligtig person af en afgiftspligtig person, hvilket ikke er foreskrevet i de nederlandske bestemmelser.

Kommissionen har endvidere henvist til den risiko for misbrug, som kan opstå som følge af den nederlandske ordnings særlige karakter.

48. Den nederlandske regering har bestridt denne påstand og navnlig anført, at loftet for kørselsgodtgørelsen udgør en beskyttelse mod misbrug. Endvidere har den nederlandske regering anført, at henvisningen i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), til artikel 22, stk. 3, ikke medfører, at fakturaen til en afgiftspligtig person skal være udstedt af en afgiftspligtig person. Det fremgår derimod af artikel 22, stk. 3, litra c), at andre dokumenter end fakturaer kan accepteres som bevis for, at en økonomisk udgift rent faktisk er blevet afholdt i forbindelse med virksomheden.

Den nederlandske regering har desuden understreget, at fakturaen — kun — har en bevismæssig funktion. Der består også en ret til at fradrage indgående moms, selv om der ikke foreligger en faktura. Sjette

16 — Dom af 18.6.1998, sag C-43/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3903, præmis 16, vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

direktivs artikel 18, stk. 3, giver således medlemsstaterne beføjelse til at fastsætte de betingelser, »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«.

I nederlandsk ret, f.eks. i de regnskabsbestemmelser, der gælder for arbejdsgivere, findes der alternative bevismuligheder. Den afgiftspligtige persons regnskabsforpligtelser giver en tilstrækkelig garanti mod misbrug.

Endelig bør formålet med sjette direktiv ifølge den nederlandske regering tillægges forrang frem for en bestemmelse, som opstiller rent formelle krav, hvilket også proportionalitetsprincippet taler for.

49. Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 18, stk. 3, giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte vilkårene for fradragsretten, selv om der ikke kan forevises en faktura [17].

17 — Jf. punkt 24 med hensyn til Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse i denne henseende.

Stillingtagen

50. Som Kommissionen med rette har anført, indebærer en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), også en tilsidesættelse af artikel 18, stk. 1, litra a). Da der nemlig ikke er tale om to afgiftspligtige personer, men om arbejdsgiveren og dennes ansatte, kan der heller ikke foreligge en faktura som omhandlet i artikel 22, stk. 3.

51. Med hensyn til bevismulighederne bemærkes, at artikel 22, stk. 3, litra c), ganske vist foreskriver, at medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura. Hermed menes imidlertid et dokument som omhandlet i artikel 22, stk. 3, litra a), dvs. et dokument, som træder i stedet for fakturaen, og som udstedes af en afgiftspligtig person for leveringer til en anden afgiftspligtig person. De nederlandske bestemmelser foreskriver imidlertid ikke et dokument, som opfylder disse krav.

52. Med hensyn til den nederlandske regerings påberåbelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 3, skal jeg bemærke, at dette ikke er muligt, da denne bestemmelse vedrører udøvelsen af fradragsretten. Betingelserne for udøvelsen af fradragsretten er imidlertid irrelevante, når der slet ikke

foreligger en sådan ret. Ved fastsættelsen af »betingelser og nærmere bestemmelser« som omhandlet i sjette direktivs artikel 18, stk. 3, kan medlemsstaterne nemlig ikke ændre vilkårene for fradragsretten for indgående moms.

53. Under disse omstændigheder bør Kommissionen også gives medhold i det andet anbringende.

V — Sagens omkostninger

54. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kongeriget Nederlandene har tabt sagen, bør Kongeriget Nederlandene tilpligtes at betale sagens omkostninger. I medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer de medlemsstater, der er indtrådt i sagen, deres egne omkostninger. Det Forenede Kongerige bærer derfor sine egne omkostninger.

VI — Forslag til afgørelse

55. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

1) Det fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til traktaten, idet det i strid med artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, indrømmer en arbejdsgiver, der er merværdiafgiftspligtig, fradrag for en del af den godtgørelse, som udbetales til en ansat for dennes erhvervsmæssige benyttelse af et privat køretøj.

2) Kongeriget Nederlandene betaler sagens omkostninger.

3) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer sine egne omkostninger.