FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 31 maj 2001 [1]

I — Föremålet för talan

1. I förevarande talan har kommissionen yrkat att domstolen skall fastställa att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet), [2] genom att föreskriva att en mervärdesskatteskyldig arbetsgivare får dra av en andel av den ersättning som utges till en anställd för kostnader som denne har haft på grund av att hans privata bil har använts för yrkesmässiga ändamål.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser*

2. Enligt artikel 4.4 i sjätte direktivet innebär uttrycket självständigt i definitionen av skattskyldiga personer att bland annat personer som är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal skall undantas.

3. Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

4. I artikel 17.2 a i direktivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

1 — Originalspråk: tyska

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

5. I artikel 18.1 a i direktivet föreskrivs följande:

"För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

a) För avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3."

6. I artikel 18.3 i direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2."

7. I artikel 22.3 a och 22.3 c föreskrivs följande:

"a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar.

Varje skattskyldig person skall likaledes utfärda en faktura beträffande betalningar a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person innan varor eller tjänster tillhandahållits."

"c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura."

B — *Nationella bestämmelser*

8. I artikel 23 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (nedan kallad 1968 års tillämpningsförordning om omsättningsskatt) föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 15.2 och 15.5 [i 1968 års lag om omsättningsskatt] får en arbetsgivare, som utger kostnadsersättning till en anställd som använder sin egen bil i arbetsgivarens näringsverksamhet, göra avdrag för en av ministeriet fastställd andel av kostnadsersättningen, om inte denna ersättning skall anses utgöra lön i den mening som avses i lagen om inkomstskatt."

9. I artikel 16 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting av den 30 augusti 1968 (nedan kallad 1968 års tillämpningsbeslut om omsättningsskatt) föreskrivs följande:

"Den andel av ersättningen som arbetsgivaren får dra av, som avses i artikel 23 [i 1968 års tillämpningsförordning om omsättningsskatt], uppgår till 12 procent, eller mindre om kostnaderna inte har uppkommit inom riket."

10. Den andel på 12 procent som gäller sedan år 1992 motsvarar enligt den nederländska regeringen den genomsnittliga mervärdesskatten på de olika kostnadskomponenterna för att äga och bruka motorfordon.

11. En fast procentandel har valts för att undvika de praktiska svårigheterna med att fastställa det exakta värdet. Härvid beaktas för det första fasta kostnader, till exempel allmänna avskrivningskostnader samt kostnader för försäkring, fordonsskatt, garagering och underhåll. För det andra beaktas körkostnader, det vill säga avskrivning på grund av att fordonet har brukats samt kostnader för bränsle, olja, däck och reparationer.

12. På vissa av dessa kostnadskomponenter tas för övrigt ingen mervärdesskatt ut, till exempel på fordonsskatten och på försäkringspremierna. De mervärdesskattefria kostnaderna utgör omkring 20—21,5 procent av de kostnader som ett fordon är förbundet med. För dieseldrivna fordon är denna andel något högre. Om man utgår från en andel på 20 procent blir den avdragsgilla delen 12,28 procent vid en allmän mervärdesskattesats på 17,5 procent. Utgår man från en andel på 21,5 procent blir den 12,08 procent. För att ta hänsyn till dieseldrivna fordon, som utgör 10 procent av fordonsparken, har den avdragsgilla delen fastställts till högst 12 procent.

13. Enligt 1964 års Wet op de loonbelasting (lag om inkomstskatt) och dess tillämpningsbestämmelser utgör ersättningen en del av den anställdes lön om den uppgår till mer än 0,60 NGL per kilometer.

14. Avdrag för mervärdesskatt på ersättning kontrolleras med ledning av arbetsgivarens bokföring. Arbetsgivaren är enligt en rad bestämmelser i den allmänna skatterätten och i inkomstskatterätten skyldig att bokföra ersättningarna separat. De bestyrkande handlingarna behöver inte vara i någon särskild form. De måste emellertid innehålla uppgifter om företagna tjänsteresor, de platser dit den anställde har rest

och den sträcka som tillryggalagts (periodiska deklarationer från den anställde).

III — Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

15. Kommissionen anser att det strider mot sjätte direktivet att en arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som utges till en anställd för att denne använder sin egen bil i arbetsgivarens näringsverksamhet från den mervärdesskatt som arbetsgivaren är skyldig att betala och har därför inlett ett fördragsbrottsförfarande enligt artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) mot Konungariket Nederländerna. Mot bakgrund av den nederländska regeringens svar på den formella underrättelsen skickade kommissionen den 17 oktober 1997 en kompletterande formell underrättelse. Eftersom den nederländska regeringen i sin svarsskrivelse av den 16 december 1996 inte tillmötesgick kommissionens krav, riktade kommissionen den 22 september 1997 ett motiverat yttrande till Konungariket Nederländerna, i vilket den uppmanade denna stat att inom två månader vidta nödvändiga åtgärder. Genom skrivelse av den 28 november 1997 svarade den nederländska regeringen att de nederländska bestämmelserna inte stred mot de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt och att det därför saknades anledning att följa kommissionens anmodan.

16. Kommissionen vidhöll sin ståndpunkt och väckte genom ansökan av den 11 september 1998, som inkom till domstolens kansli den 14 september 1998, talan mot Konungariket Nederländerna. Genom beslut av domstolens ordförande av den 3 maj 1999 fick Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland tillstånd att intervenera till stöd för Konungariket Nederländernas yrkanden.

17. Kommissionen har yrkat att domstolen skall

— fastställa att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i sjätte direktivet föreskriva att en mervärdesskatteskyldig arbetsgivare får dra av en andel av den ersättning som utges till en anställd för kostnader som denne har haft på grund av att hans privata bil har använts för yrkesmässiga ändamål, och

— förplikta Konungariket Nederländerna att ersätta rättegångskostnaderna.

IV — Prövning av kommissionens grunder för talan

18. Den första grunden rör artikel 17.2 i sjätte direktivet och därmed villkoren för avdragsrätt. Den andra grunden rör artikel 18.1 i sjätte direktivet och därmed villkoren för att utnyttja avdragsrätten.

A — *Den första grunden: Huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet har åsidosatts*

Parternas och intervenientens argument

19. Kommissionen utgår från det grundläggande övervägandet att systemet med avdragsrätt i princip är tillämpligt endast när varor eller tjänster tillhandahålls en skattskyldig person av en annan skattskyldig person. Detta kommer också tydligt till uttryck i artikel 17.2 a i sjätte direktivet.

Enligt kommissionen är artikel 23 i 1968 års tillämpningsförordning om omsättningsskatt inte förenlig härmed, eftersom de varor eller tjänster som omfattas av bestämmelsen varken tillhandahålls för yrkesmässiga ändamål eller till en näringsidkare, utan till en slutkonsument, det vill säga en anställd som äger ett fordon som även, eller till och med huvudsakligen, används för privata ändamål.

Den avdragsgilla andelen av ersättningen är således inte en skatt på en transaktion mellan skattskyldiga personer, utan den motsvarar mervärdesskatten på varor eller tjänster som tillhandahålls en slutkonsument.

20. Den nederländska regeringen har till stöd för avdragsrätten anfört att mervärdesskattesystemet syftar till att alla skattskyldiga skall undgå belastning, för att garantera en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet. [3]

I förevarande fall hänför sig ersättningen för den anställdes kostnader för bilen uteslutande till transaktioner som gagnar arbetsgivaren och som därmed belastar det slutliga priset på varan eller tjänsten. Således måste den motsvarande andelen mervärdesskatt kunna dras av.

3 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19.

Om avdrag inte medgavs, skulle detta leda till en dubbel beskattning. För det första genom den mervärdesskatt som den anställde betalar på fordonskostnaderna och för det andra genom mervärdesskatten på det slutliga priset, i vilket dessa kostnader ingår. Detta strider mot principen om skatteneutralitet samt förbudet mot att dubbelbeskattning skall undvikas och att beskattning endast skall ske i det sista konsumtionsledet.

21. Kommissionen har i detta avseende hänvisat till den klara och entydiga lydelsen av artikel 17 i sjätte direktivet. Enligt kommissionen är det dessutom nödvändigt att skatterättslig lagstiftning har ett klart avgränsat tillämpningsområde och klart avgränsade bestämmelser, eftersom det annars skulle leda till att dessa bestämmelser tillämpades olika i medlemsstaterna.

Kommissionen har vidare till stöd för sin ståndpunkt åberopat domen i målet Intiem [4], där domstolen godtog nationella bestämmelser enligt vilka en näringsidkare hade rätt att från den mervärdesskatt som fakturerats honom dra av den mervärdesskatt som han var skyldig att betala. Härvid har kommissionen påpekat tre väsentliga skillnader mellan de förevarande nederländska bestämmelserna och de grundläggande villkor som domstolen uppställde för att en nationell bestämmelse om avdragsrätt skall anses förenlig med sjätte direktivet. För det första finns det i förevarande fall inget avtal mellan den skattskyldige arbetsgivaren och en annan skattskyldig person om att varor skall tillhandahållas den anställde för den skattskyldige arbetsgivarens räkning och det sker därmed ingen leverans i juridisk mening till arbetsgivaren. För det andra sker inte leveranserna till den anställde uteslutande för yrkesmässiga ändamål. För det tredje fakturerar inte den skattskyldige leverantören direkt den skattskyldige arbetsgivaren för varorna. Däremot är rätten till avdrag för ingående skatt inte beroende av att varan rent faktiskt har överlämnats till arbetsgivaren. [5]

22. I motsats till vad kommissionen har anfört anser den nederländska regeringen att domen i målet Intiem innebär att det vid tolkningen av artikel 17.2 i sjätte direktivet främst skall tas hänsyn till de ekonomiska förhållanden som faktiskt föreligger. Det som är av avgörande betydelse är att den anställde använder sitt privata fordon för arbetsgivarens yrkesmässiga ändamål. En annan tolkning skulle innebära att identiska ekonomiska situationer behandlas olika, vilket strider mot domstolens rättspraxis, [6] och skulle leda till en snedvridning av konkurrensen mellan företag.

23. Kommissionen har härvid anfört att det visserligen finns likheter i ekonomiskt hänseende mellan situationen i förevarande mål och den som förelåg i målet Intiem, men att dessa situationer däremot skiljer sig

4 — Dom av den 8 mars 1988 i mål 165/86, Intiem (REG 1988, s. 1471), punkt 16.

5 — Domen i målet 165/86 (ovan fotnot 4), punkt 14.

6 — Dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229).

åt i skatterättsligt hänseende. På det skatterättsliga området är det dessutom nödvändigt att finna en balans mellan skälighetshänsyn å ena sidan och hänsyn till skattesystemets funktion å den andra samt att vidta åtgärder för att förhindra missbruk.

24. Den brittiska regeringen, som har intervenerat till stöd för den nederländska regeringen, har anfört att förevarande mål mer allmänt rör skattskyldiga arbetsgivares rätt att dra av den mervärdesskatt som belöper på samtliga kostnader som uppstår när den anställde handlar inom ramen för företagets verksamhet. Det kan till exempel röra sig om kostnader för mat och logi och taxiresor i tjänsten eller om inköp av verktyg som den anställde gör.

Enligt den brittiska regeringens uppfattning måste man ta hänsyn till de ekonomiska förhållanden som faktiskt råder. I praktiken erhåller företaget bränslet genom den anställde, som i sin tur handlar för företagets räkning, utan att det har någon betydelse vem som äger det fordon som används.

Den brittiska regeringen har beträffande frågan om direkt fakturering till den skattskyldige anställde redogjort för den i Förenade kungariket vanligt förekommande metoden att betala den anställde kilometerersättning. Denna metod är motiverad, eftersom den innebär att företagen besparas det administrativa arbetet med verifikation och bevarande som följer med ett stort antal fakturor. Varje annan lösning skulle leda till en snedvridning av konkurrensen, eftersom den skulle innebära en bestraffning av de företag som — kanske på grund av att de är för små — inte kan ingå avtal om bränsleleveranser.

25. Mot detta har kommissionen emellertid invänt att den anställde i förevarande fall förvärvar bränslet i eget namn och för egen räkning. Den omständigheten att vissa företag inte har förmåga eller möjlighet att ingå leveransavtal innebär inte att artikel 17.2 i sjätte direktivet skall tolkas mot sin lydelse eller att de nationella bestämmelserna inte skall anses strida mot denna bestämmelse.

Kommissionen har slutligen bestritt den brittiska regeringens uppfattning att det förhållandet att ingen kostnadsersättning skall omfattas leder till att även bränsle som den anställde använder till sådana fordon som inte alls används för privata ändamål skall anses vara bränsle som tillhandahålls slutkonsumenten.

26. Kommissionen har sammantaget bestritt den brittiska och den nederländska regeringens ståndpunkt genom att göra gällande att den leder till en tolkning *contra legem* av artikel 17.2 i sjätte direktivet.

Bedömning

27. För att lösa den förevarande rättsfrågan är det nödvändigt att först erinra om vissa av mervärdesskattesystemets principer.

28. Härvid skall nämnas principen om skattemässig neutralitet, som har åberopats av samtliga parter. Denna princip innebär för det första att beskattning skall ske oberoende av antalet led i den ekonomiska processen. För det andra följer det av denna princip att skatten skall belasta slutkonsumenten.

29. De nederländska bestämmelserna är förenliga med principen om skattemässig neutralitet så till vida att den anställde själv inte medges rätt till avdrag för ingående skatt, även om det är han som bestrider kostnaderna, inklusive mervärdesskatten.

30. Enligt de nederländska bestämmelserna sker inte heller någon beskattning i näringsidkarledet av transaktionskedjan.

31. Frågan är nu om denna kedja bryts genom den anställdes inblandning och, om så är fallet, huruvida det ändå är möjligt att medge avdrag.

32. Kommissionen har härvid med rätta åberopat den allmänna motsatstolkningen att "skatt inte längre kan dras av, när transaktionskedjan har avslutats". [7]

33. Ett sådant avslut sker emellertid under de omständigheter som omfattas av de nederländska bestämmelserna. Bestämmelserna är nämligen tillämpliga när en arbetstagare som använder sitt fordon för privata ändamål handlar i eget namn och för egen räkning, och inte i arbetsgivarens (det vill säga den skattskyldiges) namn och för dennes räkning.

34. De nederländska bestämmelserna skulle kunna godtas om de byggde på den fiktionen att den anställde i dessa fall var att betrakta som näringsidkare och om det i fråga om en sådan konstellation också i sjätte direktivet föreskrevs att en arbetstagare i vissa fall kan betraktas som näringsidkare. Sjätte direktivet innehåller emellertid inga sådana bestämmelser, som dem som avses i artikel 28a.4 rörande leveranser av nya transportmedel som sker tillfälligtvis.

7 — Dom av den 1 april 1982 i mål 89/81, Hong-Kong Trade (REG 1982, s. 1277), punkt 9.

35. Den omständigheten att den anställde tillhandahålls varor eller tjänster med avsikten att åtminstone delvis använda dem för yrkesmässiga ändamål, det vill säga för den skattskyldige arbetsgivarens räkning, saknar betydelse enligt sjätte direktivet. Mervärdesskattesystemet bygger på principen att den utomstående leverantören inte skall bära skattebördan, utan den person som täcker ett eget behov, det vill säga slutkonsumenten. Denna allmänna princip kan emellertid endast beaktas i den mån den förankrats i gemenskapsrätten. Ett exempel på att denna princip inte alltid följs i gemenskapsrätten är den så kallade tillfälliga näringsidkarens rättsliga ställning. Denna person är inte skattskyldig trots karaktären av utomstående leverantör.

36. När det gäller den påstådda risken för dubbelbeskattning skall det erinras om att ett av mervärdesskattesystemets syften är att undvika dubbelbeskattning, vilket den nederländska regeringen med rätta har framhållit. Detta betyder emellertid inte att sjätte direktivet inte godtar dubbelbeskattning i vissa fall. Den icke avdragsgilla mervärdesskatten blir då en kostnadsfaktor.

37. Den omständigheten att målet att utesluta dubbelbeskattning ännu inte har uppnåtts [8] visar i vilket fall som helst endast att gemenskapens mervärdesskattesystem är "resultatet av en gradvis harmonisering av de nationella lagstiftningarna" [9] och att "denna harmonisering ännu inte är fullständig". [10]

38. För att dubbelbeskattning helt skall avskaffas krävs det således — såsom har skett i andra fall [11] — att gemenskapslagstiftaren ingriper. Tills vidare skall emellertid bestämmelsen i artikel 17.2 a i sjätte direktivet i sin nuvarande lydelse tillämpas, det vill säga med möjlighet till dubbelbeskattning. [12]

39. Enligt gällande gemenskapsrätt föreligger ingen sådan rätt till avdrag som den som föreskrivs i de nederländska bestämmelserna. För fullständighetens skull skall det ändå påpekas att det finns skattemässiga möjligheter till avdrag, såsom förvärv i arbetsgivarens namn och för dennes räkning.

8 — Dom av den 5 december 1989 i mål 165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (REG 1989, s. 4081), punkt 23.

9 — Domen i målet 165/88 (ovan fotnot 8), punkt 21.

10 — Domen i målet 165/88 (ovan fotnot 8), punkt 22.

11 — Se till exempel införandet av artikel 26a (särskilda bestämmelser bland annat för begagnade varor). Beträffande behovet av att förhindra dubbelbeskattning, se ingressen till rådets direktiv av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG — Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153).

12 — Se domen i målet C-165/88 (ovan fotnot 8), punkt 24.

I detta avseende finns det anledning att behandla den vid flera tillfällen åberopade domen i målet Intiem, varvid det skall erinras om de tre kriterier som har utarbetats av kommissionen, enligt vilka arbetsgivare har rätt att göra avdrag i egenskap av skattskyldiga personer. [13]

40. Om de nederländska bestämmelserna i fråga jämförs med de kriterier som har uppställts i rättspraxis kan det för det första konstateras att avdrag medges oberoende av om det finns ett avtal mellan arbetsgivaren och den skattskyldiga leverantören. Tillhandahållandet sker inte heller för arbetsgivarens räkning. Det framgår vidare av de handlingar som har ingetts av den nederländska regeringen att de varor och tjänster som tillhandahålls den anställde inte uteslutande används för yrkesmässiga ändamål, utan även för privata ändamål. Slutligen är rätten till avdrag enligt de nederländska bestämmelserna inte beroende av att arbetsgivaren har erhållit en faktura där mervärdesskatten har debiterats honom.

41. Avslutningsvis saknas det skäl att godta den nederländska regeringens argument — som grundar sig på domen i de förenade målen Madgett och Baldwin — att man vid tolkningen av artikel 17.2 i sjätte direktivet skall ge företräde åt de faktiska ekonomiska förhållandena framför bestämmelsens ordalydelse.

13 — Se i detta avseende redogörelsen i punkt 21.

Härvid skall för det första anmärkas att, även om domstolen i denna dom gjorde en tolkning som avvek från ordalydelsen, det målet rörde frågan om till vilken yrkesgrupp en skattskyldig person skulle hänföras samt tillämpningen av de bestämmelser som gällde för denna yrkesgrupp. I förevarande mål är det emellertid inte fråga om "näringsidkarens formella klassificering", [14] eftersom det är ostridigt att den anställde inte är en skattskyldig näringsidkare.

42. Vidare kan det konstateras att en bokstavstolkning av artikel 17.2 a i sjätte direktivet i princip ger samma resultat som en tolkning av bakgrunden till bestämmelsen. Både i artikel 11 i andra direktivet, som föregick artikel 17.2 i sjätte direktivet, och i kommissionens förslag till den senare bestämmelsen hänvisas det uttryckligen till "en annan näringsidkare".

43. Som domstolen konstaterade i domen i målet Genius Holding valde rådet emellertid att ge artikel 17.2 a i sjätte direktivet en lydelse som avvek såväl från lydelsen av artikel 11.1 a i andra direktivet som från kommissionens förslag till artikel 17.2 a. [15]

14 — Domen i de förenade målen C-308/96 och C-94/97 (ovan fotnot 6), punkt 21.

15 — Dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), punkt 12.

44. Rådet avvek särskilt från kommissionens förslag genom kravet på att varor eller tjänster skall ha tillhandahållits eller komma att tillhandahållas "av någon annan skattskyldig person".

45. Det framgår slutligen av domstolens rättspraxis att artikel 17 i sjätte direktivet inte kan tolkas i strid med sin ordalydelse. [16]

46. Av vad som anförts ovan följer att de nederländska bestämmelserna om rätt till avdrag beträffande en del av ersättningen strider mot artikel 17.2 i sjätte direktivet. Kommissionens talan skall således vinna bifall på den första grunden.

B — *Den andra grunden: Huruvida artikel 18.1 a i sjätte direktivet har åsidosatts*

Parternas och intervenientens argument

47. Kommissionen anser att de nederländska bestämmelserna strider mot artikel 18.1 a i sjätte direktivet, eftersom det enligt sistnämnda bestämmelse krävs att den skattskyldiga personen för att utnyttja sin rätt till avdrag för ingående skatt innehar en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet, det vill säga en faktura som är utfärdad av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person. Detta föreskrivs inte i de nederländska bestämmelserna.

Kommissionen har i detta avseende hänvisat till den risk för missbruk som kan uppstå till följd av särdragen hos det nederländska systemet.

48. Den nederländska regeringen har bemött detta påstående bland annat med argumentet att den övre gränsen för kilometerersättningen utgör ett skydd mot missbruk. Vidare har den nederländska regeringen anfört att hänvisningen i artikel 18.1 a i sjätte direktivet till artikel 22.3 i samma direktiv inte innebär att fakturan måste vara utfärdad av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person. Det framgår dessutom av artikel 22.3 c att andra handlingar än fakturor kan godtas som bevis för att en utgift faktiskt har uppkommit för företaget.

Den nederländska regeringen har vidare framhållit att fakturan endast har en bevisrättslig funktion. Rätten till avdrag för ingående skatt består även när det inte finns någon faktura. Enligt artikel 18.3 i

16 — Dom av den 18 juni 1998 i mål C-43/96, kommissionen mot Frankrike (REG 1998, s. I-3903), punkt 16, som rörde tolkningen av artikel 17.6 i sjätte direktivet.

sjätte direktivet får medlemsstaterna fastställa regler "som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2".

I nederländsk rätt, till exempel i de bokföringsregler som gäller för arbetsgivare, finns alternativa bevismöjligheter. De skattskyldiga personernas redovisningsskyldigheter utgör en tillräcklig garanti för att förhindra missbruk.

Slutligen anser den nederländska regeringen att syftet med sjätte direktivet måste ha företräde framför en bestämmelse där det uppställs rent formella krav. Detta ligger även i linje med proportionalitetsprincipen.

49. Den brittiska regeringen har anfört att medlemsstaterna enligt artikel 18.3 i sjätte direktivet får fastställa regler som kan ge rätt till avdrag även när det inte finns någon faktura. [17]

17 — Beträffande den brittiska regeringens uppfattning i detta avseende, se punkt 24.

Bedömning

50. Som kommissionen med rätta har anfört innebär ett åsidosättande av artikel 17.2 a i sjätte direktivet även ett åsidosättande av artikel 18.1 a i detta direktiv. Eftersom det i förevarande fall inte är två skattskyldiga personer som är inblandade, utan endast arbetsgivaren och den anställde, kan det inte heller föreligga någon faktura i den mening som avses i artikel 22.3 i direktivet.

51. Det skall beträffande bevismöjligheterna anmärkas att det i artikel 22.3 c i sjätte direktivet visserligen föreskrivs att medlemsstaterna får fastställa kriterier enligt vilka en handling kan anses vara en faktura. Härmed avses emellertid en handling i den mening som avses i artikel 22.3 a, det vill säga en handling som träder i fakturans ställe och som är utfärdad av en skattskyldig person för tillhandahållande av varor eller tjänster till en annan skattskyldig person. I de nederländska bestämmelserna hänvisas det emellertid inte heller till en handling som uppfyller dessa krav.

52. Det skall vidare anmärkas att den nederländska regeringens hänvisning till artikel 18.3 i sjätte direktivet saknar betydelse, eftersom denna bestämmelse rör utnyttjandet av avdragsrätten. Villkoren för att utnyttja avdragsrätten är emellertid irrelevanta, när någon sådan rätt inte har

uppkommit. Medlemsstaterna kan nämligen inte ändra villkoren för att avdragsrätt skall uppkomma genom att fastställa "regler" i den mening som avses i artikel 18.3 i sjätte direktivet.

53. Således skall kommissionens talan bifallas även på den andra grunden.

V — Rättegångskostnader

54. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Nederländerna skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Nederländerna har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas. Enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna skall medlemsstater som har intervenerat i ett mål bära sina rättegångskostnader. Följaktligen skall Förenade kungariket bära sin rättegångskostnad.

VI — Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall meddela följande dom:

1) Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget, genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund föreskriva att en mervärdesskatteskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som utges till en anställd för kostnader som denne har haft på grund av att hans privata bil har använts för yrkesmässiga ändamål.

2) Konungariket Nederländerna skall ersätta rättegångskostnaderna.

3) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland skall bära sin rättegångskostnad.