DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
8. november 2001 *

I sag C-338/98,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber først ved E. Mennens og E. Traversa, derefter ved E. Traversa og H.M.H. Speyart, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Nederlandene ved M.A. Fierstra, C. Wissels og J. van Bakel, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af

* Processprog: nederlandsk.

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved M. Ewing, som befuldmægtiget, bistået af N. Pleming, QC, og med valgt adresse i Luxembourg,

intervenient,

angående en påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-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 (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18), indrømmer arbejdsgivere, som er pligtige at svare merværdiafgift, fradrag for en del af den godtgørelse, som udbetales til en ansat for dennes erhvervsmæssige benyttelse af et privat køretøj,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, S. von Bahr, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne D.A.O. Edward, A. La Pergola (refererende dommer), M. Wathelet og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 5. april 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Kommissionen ved H.M.H. Speyart, af Kongeriget Nederlandene ved J. van Bakel og af Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved G. Amodeo, som befuldmægtiget, bistået af N. Pleming,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 31. maj 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 14. september 1998 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-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 (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for

visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), indrømmer arbejdsgivere, som er pligtige at svare merværdiafgift (herefter »moms«), fradrag for en del af den godtgørelse, som udbetales til en ansat for dennes erhvervsmæssige benyttelse af et privat køretøj.

2 Domstolens præsident har ved kendelse af 21. april 1999 givet Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Kongeriget Nederlandenes påstande.

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 Det følger af sjette direktivs artikel 5, stk. 1, at der »[v]ed 'levering af et gode' forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

5 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«.

6 Sjette 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.

[...]«

7 Sjette 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«.

8 Sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), bestemmer:

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

Nationale bestemmelser

9 Artikel 23 i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (gennemførelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift) af 12. august 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 423), som ændret ved bekendtgørelse af 17. december 1997 (*Staatsblad* 1997, nr. 761, herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 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, 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«.

10 Ved artikel 16 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (cirkulære om omsætningsafgift) af 30. august 1968 (*Nederlandse Staatscourant* 1968, nr. 169), som ændret ved beslutning af 14. oktober 1998 (*Nederlandse Staatscourant* 1998, nr. 204), blev den procentdel af godtgørelsen, som efter disse regler kan fradrages af arbejdsgiveren, fastsat til 12%.

11 Den nederlandske regering har anført, at denne procentdel svarer til det vejede gennemsnit af den moms, som indgår i de forskellige omkostningselementer, som vedrører besiddelsen og benyttelsen af en bil.

12 Det fremgår nærmere af de forklaringer, som er afgivet af den nederlandske regering som svar på et spørgsmål fra Domstolen, at det ved fastlæggelsen af den

pågældende procentsats er taget i betragtning, at den godtgørelse, arbejdsgiveren betaler til den ansatte, antages at dække såvel udgifter inklusive moms afholdt af den ansatte, herunder anskaffelsen af køretøjet, indkøb af brændstof, udgifter til vedligeholdelse eller reparation, som udgifter, der ikke har givet anledning til opkrævning af moms, f.eks. afgifter forbundet med besiddelsen af køretøjet eller forsikringspræmier.

13 I den forbindelse har de nederlandske myndigheder vurderet, at ikke-momspligtige udgifter vedrørende et køretøj i gennemsnit udgør mellem 20% og 21,5% af de samlede udgifter, som er forbundet med besiddelsen og benyttelsen af køretøjet. For så vidt angår køretøjer med dieselmotorer, som udgør ca. 10% af den nederlandske bilpark, er denne gennemsnitlige andel imidlertid højere.

14 Som følge af, at kun en andel på mellem 78,5% og 80% af den godtgørelse, som arbejdsgiveren betaler til den ansatte, kan anses for at dække de af den ansatte afholdte udgifter, som har givet anledning til opkrævning af moms til normalsatsen på 17,5%, er det blevet beregnet, at denne godtgørelse dermed må antages at omfatte en andel af den moms, som tidligere er betalt af den ansatte, svarende til mellem 12,08% og 12,28% af godtgørelsen.

15 Afrundingen af procentsatsen til 12% er navnlig blevet foretaget for at tage hensyn til den særlige situation for køretøjer med dieselmotor.

16 Den nederlandske regering har endvidere som svar på et spørgsmål fra Domstolen præciseret, at selv om den tilladte procentsats for fradrag blev ændret fra 13% til 12% i 1992, var denne ændring en konsekvens af nedsættelsen af den normalsats for momsen, som anvendes i Nederlandene, fra 18,5% til 17,5%

17 Hvad angår størrelsen af den godtgørelse, som udbetales til den ansatte, og som giver ret til et momsfradrag på 12%, fremgår det, af den nederlandske regerings svar på spørgsmål fra Domstolen samt af det i retsmødet oplyste, at dette fradrag godkendes af de nederlandske afgiftsmyndigheder, såfremt godtgørelsen ikke overstiger et fast beløb på 0,6 NLG pr. kilometer.

18 Derimod følger det af Wet op de loonbelasting 1964 (lov af 1964 om beskatning af lønindkomst) samt af gennemførelsesbestemmelserne til denne lov, at når godtgørelsen overstiger 0,6 NLG pr. kilometer, udgør godtgørelsen i et tilsvarende omfang en del af lønnen.

19 I kontrolmæssig henseende følger det af forskellige nationale skatte- og afgiftsbestemmelser, at arbejdsgiveren er forpligtet til at føre et særligt regnskab over de godtgørelser, som udbetales til den ansatte for benyttelsen af dennes private køretøj i forbindelse med virksomheden, og at det navnlig skal fremgå af et sådant regnskab, hvor mange kilometer godtgørelsen udredes for. Den skriftlige dokumentation, som kan danne grundlag for at fastslå, om fradraget kan godkendes, er ikke undergivet særlige formkrav, men dokumentationen skal indeholde oplysninger om kørsel i tjenstligt øjemed, om bestemmelsesstederne for den ansattes kørsel samt om de afstande, som han har tilbagelagt, idet det kræves af den ansatte, at han regelmæssigt afgiver erklæringer herom.

Den administrative procedure

20 Ved skrivelse af 2. februar 1993 underrettede Kommissionen den nederlandske regering om, at den fandt det tvivlsomt, om artikel 23 i gennemførelsesbekendt-

gørelsen af 12. august 1968 var i overensstemmelse med sjette direktiv, for så vidt som det efter denne bestemmelse er tilladt, at den afgiftspligtige arbejdsgiver fradrager momsen, uden at den i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), opstillede betingelse om besiddelse af en faktura er opfyldt.

21 Ved skrivelse af 5. juli 1993 gjorde den nederlandske regering gældende, at det pågældende fradrag ikke kunne anfægtes af rent formelle grunde om manglende besiddelse af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person til en anden. Den nederlandske regering anførte med henvisning til dommen af 8. marts 1988 (sag 165/86, Intiem, Sml. s. 1471), at det alene kunne være afgørende, om de udgifter, som fradraget vedrørte, som det er tilfældet i den foreliggende sag, var afholdt i forbindelse med den afgiftspligtige arbejdsgivers virksomhed.

22 Den 10. maj 1995 sendte Kommissionen Kongeriget Nederlandene en åbningsskrivelse. Heri accepterede Kommissionen tilsyneladende, at de udgifter, som det pågældende fradrag knyttede sig til, var af erhvervsmæssig karakter, og dermed at fradraget ikke indebar en tilsidesættelse af det i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), opstillede princip, men den fastholdt ikke desto mindre kravet om besiddelse af en faktura i overensstemmelse med direktivets artikel 18, stk. 1, litra a). Den understregede i den forbindelse, at opfyldelsen af dette krav udgør en garanti for lovligheden og gennemsigtigheden, som gør det muligt effektivt at bekæmpe afgiftssvig.

23 Da den nederlandske regering fastholdt sit synspunkt i en skrivelse af 10. juli 1995, tilsendte Kommissionen den en supplerende åbningsskrivelse dateret den 17. oktober 1996. Kommissionen anførte i skrivelsen, at den havde foretaget en nærmere gennemgang af de omtvistede nederlandske bestemmelser, og den uddybede sin argumentation. Kommissionen gjorde navnlig gældende, at den pågældende fradragsret også var i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), for så vidt som de pågældende ydelser og leveringer ikke foretages til fordel for den afgiftspligtige arbejdsgiver af en anden afgiftspligtig person, men derimod til

fordel for en endelig forbruger, dvs. den ansatte. Den afgift, som den ansatte har afholdt, skal dermed definitivt bæres af den ansatte selv, hvorimod den godtgørelse, som arbejdsgiveren udbetaler til den ansatte, og som ikke udgør en modydelse for en afgiftspligtig transaktion, er momsen uvedkommende.

24 Den nederlandske regering erkendte, at de pågældende nederlandske bestemmelser kunne forekomme at være i strid med ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), men den gjorde i sit svar af 16. december 1996 gældende, at bestemmelserne ikke desto mindre er i overensstemmelse med momsprincipperne, og at disse principper må have forrang for sjette direktivs ordlyd. Specielt vedrører den pågældende fradragsret goder og tjenesteydelser, som er knyttet til den afgiftspligtige arbejdsgivers virksomhed og forhindrer en dobbelt afgiftspålæggelse, som ville stride mod afgiftens neutralitet.

25 Den 22. september 1997 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse over for Kongeriget Nederlandene, der blev opfordret til inden to måneder fra udtalelsens meddelelse at træffe de foranstaltninger, som var nødvendige for at efterkomme denne.

26 Ved skrivelse af 28. november 1997 svarede den nederlandske regering Kommissionen, at den i det væsentlige fastholdt sin opfattelse. Den uddybede navnlig argumentet om, at den nederlandske lovgivning ydede tilstrækkelige garantier for, at enhver svigagtig udnyttelse af fradragsordningen for det pågældende faste fradrag blev forhindret.

27 Da Kommissionen fandt, at Kongeriget Nederlandene ikke havde efterkommet dens begrundede udtalelse, besluttede den at anlægge nærværende sag.

Søgsmålet

Det første klagepunkt om en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a)

Parternes argumenter

28 Ifølge Kommissionen er det et væsentligt aspekt ved den ordning, der er indført på momsområdet, at de transaktioner, der kan give anledning til fradrag, foretages mellem afgiftspligtige, idet samtlige afgiftspligtige transaktioner i denne henseende danner en kæde, som ikke må brydes. Dette følger navnlig af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), hvorefter den fradragsberettigede afgift er den, som skyldes eller er erlagt for goder eller tjenesteydelser, der er leveret til eller til brug for en afgiftspligtig person af en anden afgiftspligtig person.

29 Henset til bestemmelsens klare ordlyd kan enhver fravigelse af det således opstillede princip kun udgå fra fællesskabslovgiver. Endvidere er det netop på dette punkt væsentligt at holde sig til ordlyden af sjette direktiv, fordi enhver lovgivning af skatte- eller afgiftsmæssig karakter kræver et klart afgrænset anvendelsesområde og præcise regler, og fordi en tilladelse til at fravige ordlyden ville føre til forskellig anvendelse af fællesskabslovgivningen i de enkelte medlemsstater.

30 Kommissionen har med hensyn til den foreliggende sag gjort gældende, at de goder og tjenesteydelser, som er genstand for den fradragsordning, der er indført ved artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968, imidlertid ikke leveres til en afgiftspligtig arbejdsgiver, men derimod til en ansat, som er en

endelig, ikke-afgiftspligtig forbruger, der også — eller hovedsagelig — benytter det pågældende køretøj til private formål. Dermed er den del af godtgørelsen fra arbejdsgiveren, som kan fradrages i henhold til den nævnte nationale bestemmelse, ikke en afgift, som rammer en transaktion mellem afgiftspligtige personer, men en fast godtgørelse, som er bestemt til at dække en del af den moms, som opkræves på foretagne leveringer eller tjenesteydelser udført for en endelig forbruger.

31 Den nederlandske regering finder derimod, at fradragsretten i henhold til artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968 er i fuld overensstemmelse med formålene med det fælles momssystem.

32 Systemet har således til formål at gøre det muligt for enhver afgiftspligtig person at blive aflastet fuldstændigt for den afgift, som er erlagt i tidligere omsætningsled til brug for virksomheden, hvilket sikrer, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater (dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655).

33 Imidlertid udgør godtgørelsen af udgifter, der er afholdt af den ansatte i forbindelse med arbejdsgiverens virksomhed, for arbejdsgiveren en byrde, som belaster den endelige pris for de varer eller tjenesteydelser, som han udbyder i forbindelse med sin virksomhed som afgiftspligtig person, og han bør derfor kunne fradrage den moms, der er indeholdt i de godtgjorte udgifter. Hvis fradraget ikke blev tilladt, ville det svare til at behandle økonomisk set identiske situationer helt forskelligt af rent formelle grunde, alt efter om den ansatte anvender sit eget køretøj eller sin arbejdsgivers med henblik på at udføre tjenesteydelser, som er knyttet til den sidstnævntes virksomhed, hvilket ikke er acceptabelt henset til Domstolens praksis (jf. dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229). Det ville endvidere uundgåeligt føre til konkurrenceforvridninger.

34 Ifølge den nederlandske regering ville en udelukkelse af det pågældende fradrag desuden medføre dobbelt afgiftspålæggelse. Først ville der således blive opkrævet

moms af den ansattes udgifter i forbindelse med køretøjet. Dernæst ville der blive opkrævet moms af den endelige pris på de varer eller tjenesteydelser, som udbydes af den afgiftspligtige arbejdsgiver, idet den ansattes udgifter ville udgøre en del af denne endelige pris som følge af, at de blev godtgjort af arbejdsgiveren.

35 En sådan situation ville dermed være i strid med principperne om afgiftsopkrævningens neutralitet, om forhindring af dobbelt afgiftspålæggelse og om, at afgiften alene skal pålægges den endelige forbruger, idet alle disse målsætninger forfølges med sjette direktiv.

36 Med hensyn til Intiem-dommen, hvori Domstolen anerkendte muligheden for fradrag af den moms, som en afgiftspligtig person havde betalt til en anden afgiftspligtig person, med hvem den førstnævnte havde indgået en aftale om levering af benzin til sine ansatte, har Kommissionen og den nederlandske regering hver især gjort gældende, at denne dom støtter deres synspunkt.

37 Ifølge Kommissionen er de tre elementer, som Domstolen fandt afgørende i Intiem-dommen, ikke til stede i den foreliggende sag. For det første foreligger der ikke i nærværende sag nogen aftale mellem den afgiftspligtige arbejdsgiver og en anden afgiftspligtig person om levering af goder til de ansatte for arbejdsgiverens egen regning, og følgelig foreligger der heller ikke nogen levering til denne i begrebets retlige forstand. For det andet er de goder, som den pågældende fradragsret vedrører, ikke udelukkende bestemt til den afgiftspligtige arbejdsgivers virksomhed. For det tredje sker der ikke i den foreliggende sag nogen fakturering fra den afgiftspligtige leverandør til den afgiftspligtige arbejdsgiver.

38 Den nederlandske regering ser omvendt i Intiem-dommen en bekræftelse på, at der ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), først og fremmest skal tages hensyn til de faktiske økonomiske forhold.

39 Det Forenede Kongeriges regering finder for sit vedkommende, at nærværende sag vedrører en mere generel problemstilling, nemlig spørgsmålet om en afgiftspligtig person har ret til at fradrage momsdelen af samtlige udgifter, som de ansatte afholder i relation til virksomhedens økonomiske aktiviteter. I den forbindelse har regeringen navnlig som eksempler henvist til udgifterne til logi, restaurationsbesøg eller befordring, som afholdes af den ansatte i forbindelse med en forretningsrejse, eller udgifterne til værktøj indkøbt af den ansatte, som er udsendt til en byggeplads.

40 Det Forenede Kongeriges regering har i den forbindelse omtalt en udbredt praksis i denne medlemsstat, som går ud på, at arbejdsgiveren — ved hjælp af en godtgørelse udmålt i forhold til dels den tilbagelagte afstand, dels køretøjets cylindervolumen og den gennemsnitlige faktiske brændstofpris på landsplan — refunderer det brændstof, som er betalt af de ansatte, som benytter deres køretøj til brug for deres arbejdsgivers virksomhed, hvorefter arbejdsgiveren fradrager den heri indeholdte moms.

41 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er en sådan ordning fuldt ud begrundet, idet den sikrer, at den afgiftspligtige person undgår at gennemgå og opbevare en lang række kvitteringer, en opgave, som vurderes at være ude af proportioner med de pågældende afgiftsbeløbs størrelse. Dertil kommer, at et krav om, at brændstoffet skal leveres direkte til arbejdsgiveren, ville være ensbetydende med at straffe små virksomheder, idet disse ikke ville være i stand til at indgå leveringsaftaler med leverandørerne af brændstof.

42 Sammenfattende har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at der alene skal lægges vægt på de faktiske økonomiske forhold, dvs. om en afgiftspligtig person, som anvender en godtgørelsesordning, reelt erhverver brændstof gennem sine ansatte, idet spørgsmålet om ejerskabet af køretøjet ikke har nogen relevans i den forbindelse.

Domstolens bemærkninger

43 Med henblik på at tage stilling til, om de pågældende nationale bestemmelser er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal det for det første bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2, indeholder præcise regler om vilkårene for og omfanget af fradragsretten for moms, og at denne bestemmelse ikke overlader noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse (dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 35).

44 For det andet bemærkes, at det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at den fradragsret, der ved denne bestemmelse indrømmes den afgiftspligtige person, vedrører den moms, der er erlagt for goder, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er udført for ham af en anden afgiftspligtig person.

45 Imidlertid bestemmes det, for det første, i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 4, udtrykkeligt, at en arbejdstager, som handler for sin arbejdsgiver, ikke kan betragtes som afgiftspligtig person.

46 Det følger af denne bestemmelse, at det forhold, at en ansat benytter sit eget køretøj som led i arbejdsgiverens virksomhed, ikke kan medføre, at den ansatte gøres til en »afgiftspligtig person« i sjette direktivs forstand og således heller ikke i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og dette gælder selv om omkostningerne til en sådan benyttelse godtgøres af arbejdsgiveren.

47 For det andet følger det af sjette direktivs artikel 5, at der ved levering af et gode skal forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over godet. Det må

konstateres, at det forhold, at en ansat benytter sit eget køretøj som led i arbejdsgiverens virksomhed, ikke kan udgøre en levering i denne forstand til arbejdsgiveren.

48 Dermed kan hverken det køretøj, der tilhører den ansatte, eller brændstoffet til dette køretøj betragtes som »leveret« til den afgiftspligtige arbejdsgiver i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), blot fordi afskrivningen af køretøjet og de udgifter til brændstof, som er forbundet med denne benyttelse, delvis godtgøres af arbejdsgiveren.

49 Heraf fremgår det også tydeligt, at det ikke er muligt på grundlag af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at udlede en ret til fradrage moms under de omstændigheder, der er beskrevet i artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968.

50 I modsætning til, hvad den nederlandske regering har gjort gældende, kan der i øvrigt ikke drages en anden slutning på grundlag af Intiem-dommen.

51 Således fastslog Domstolen i Intiem-dommens præmis 14, at sjette direktivs fradragsregler for moms kun, så vidt det er muligt, skal anvendes således, at deres anvendelsesområde svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet.

52 I den forbindelse følger det netop af Intiem-dommens præmis 16, at når Domstolen kunne anlægge en fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som medførte, at den fradragsordning, som var genstand for sagen, kunne anses for at være forenelig med direktivbestemmelsen, var det navnlig under

hensyn til, at arbejdsgiveren i denne sag for egen regning havde fået leveret goder til sine ansatte og dermed fra leverandøren havde modtaget fakturaer for disse leverancer, hvorved han blev debiteret momsen for de leverede goder.

53 Det bemærkes, at betingelserne for at anvende sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og særligt betingelsen om, at der skal foreligge en leverance mellem afgiftspligtige personer, under sådanne omstændigheder var opfyldt, og at det derfor rent faktisk var muligt at anvende denne bestemmelse.

54 For så vidt angår den fradragsordning, som er genstand for den foreliggende sag, ses det — som anført ovenfor — på grund af, at betingelsen om, at der skal foreligge en leverance mellem afgiftspligtige personer, ikke er opfyldt, derimod ikke at være muligt at forene denne ordning med ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).

55 Ganske vist kan denne løsning, som således er dikteret af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), forekomme ikke at være fuldstændig forenelig med bestemmelsens formål eller med visse målsætninger bag sjette direktiv, som for eksempel afgiftens neutralitet og hensynet til at undgå dobbelt afgiftspålæggelse.

56 Ikke desto mindre giver den fradragsordning for moms, som er indført af fællesskabslovgiver, og som er fastlagt i sjette direktiv, ikke uden et indgreb fra fællesskabslovgivers side nogen hjemmel til en ret for den afgiftpligtige til at fradrage moms under de omstændigheder, som er angivet i artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968, og fradragsordningen kan heller ikke danne grundlag for at fastsætte eventuelle gennemførelsesforanstaltninger for en sådan ret (jf. tilsvarende dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer og Concerto, Sml. s. 4081, præmis 16, 22, 23 og 24).

57 Det bemærkes desuden i denne henseende, at de nærmere bestemmelser for gennemførelsen af den fradragsordning, som har hjemmel i artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968, giver den karakter af en standardiseret og tilnærmelsesvis opgørelse, som på ingen måde sikrer, at det momsbeløb, som må anses for indeholdt i den godtgørelse, arbejdsgiveren udbetaler til den ansatte, reelt svarer til den moms, der er betalt af den ansatte for anskaffelsen af køretøjet eller af udgifter i forbindelse med dets benyttelse i forbindelse med arbejdsgiverens virksomhed.

58 Det følger således af nærværende doms præmis 12 til 15, dels at metoden til fastsættelse af den procentdel af godtgørelsen til den ansatte, som arbejdsgiveren kan fradrage, er baseret på et skøn over andelen af momspligtige og ikke-momspligtige udgifter, som er forbundet med et køretøj, dels at den således fremkomne sats afrundes til 12% for at tage højde for den særlige situation for køretøjer forsynet med dieselmotorer.

59 Fradragssatsens skønsmæssige karakter følger endvidere af det forhold, som er beskrevet ovenfor i præmis 16, at satsen blev nedsat fra 13% til 12% på grund af ændringen af den for Nederlandene gældende normalsats for moms fra 18,5% til 17,5%. Der er således ikke ved denne lejlighed blevet taget hensyn til, at nedsættelsen af normalsatsen for moms med 1 procentpoint var uden indflydelse på ikke-momspligtige udgifter til køretøjet.

60 Endelig følger det af nærværende doms præmis 17 og 18, at den godtgørelse, der udbetales til den ansatte, og som danner grundlag for den omhandlede fradragsret, selv har karakter af et standardiseret beløb, idet arbejdsgiveren kan fradrage 12% af godtgørelsen, for så vidt denne ikke overstiger 0,6 NLG pr. tilbagelagt kilometer uafhængigt af omfanget af de udgifter — og dermed den moms — som den ansatte faktisk har afholdt til anskaffelsen og benyttelsen af sit køretøj.

61 Dette bekræfter endnu en gang konklusionen om, at både den principielle accept af en fradragsret for moms i forhold til den godtgørelse, som udbetales til en ansat, som benytter sit eget køretøj i forbindelse med den afgiftspligtige arbejdsgivers virksomhed, og fastlæggelsen af omfanget af en sådan ret og de nærmere regler for dens gennemførelse, forudsætter et indgreb fra fællesskabslovgiver.

62 Under disse omstændigheder bør Kommissionens gives medhold i det første klagepunkt.

Det andet klagepunkt om en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a)

Parternes argumenter

63 Kommissionen har gjort gældende, at gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968 også er i strid med sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), for så vidt som muligheden for at fradrage indgående moms efter denne bestemmelse forudsætter, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som er udstedt i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 3, dvs. en faktura, som en afgiftspligtig person har udstedt til en anden afgiftspligtig person. For så vidt angår et fradrag i forbindelse med en godtgørelse, som er udbetalt til en ansat til dækning af udgifter forbundet med benyttelsen af dennes private køretøj, er det imidlertid ikke muligt at være i besiddelse af en sådan faktura.

64 Den nederlandske regering har heroverfor gjort gældende, for det første at kravet om besiddelse af en faktura i henhold til de i præmis 63 nævnte bestemmelser

blev indført af bevismæssige grunde, og at sjette direktiv tillader andre bevismidler, hvilket fremgår af direktivets artikel 18, stk. 3, hvorefter medlemsstaterne kan fastsætte betingelserne og de nærmere regler, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til artikel 18, stk. 1 og 2.

65 Endvidere medfører henvisningen i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), til artikel 22, stk. 3, ikke, at fakturaen, selv om den betragtes som absolut nødvendig, skal være en faktura udstedt af en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person, for så vidt som direktivets artikel 22, stk. 3, litra b), der angiver, hvilke oplysninger en faktura skal indeholde, på ingen måde opstiller et sådant krav.

66 Endelig følger det under alle omstændigheder af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), at medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i direktivets artikel 22, stk. 3, litra a), og bestemme, at andre dokumenter end en faktura kan accepteres som bevis for, at en udgift reelt er blevet afholdt til brug for en afgiftspligtig person.

67 Under alle omstændigheder bør sjette direktivs målsætninger og almindelige opbygning ifølge Kongeriget Nederlandene tillægges forrang frem for et rent formelt krav som besiddelsen af en faktura, navnlig når det viser sig, at en sådan faktura ikke kan fremskaffes og der findes andre bevismidler som dem, der er nævnt ovenfor i præmis 19, og som gør det muligt at forhindre svig.

68 Med hensyn til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), har Kommissionen indvendt, at det dokument, der skal svare til en faktura, og som denne bestemmelse henviser til, under alle omstændigheder skal overdrages af en

afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person, således som det fremgår af direktivets artikel 22, stk. 3, litra a). Ifølge Kommissionen kræves det desuden efter artikel 22, stk. 3, litra c), at den pågældende medlemsstat har præciseret, hvilke kriterier et sådant dokument skal opfylde.

69 For så vidt angår medlemsstaternes beføjelser i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 3, finder Kommissionen, at disse kun kan anvendes for fradragsberettigede transaktioner, hvilket ikke er tilfældet for transaktioner, der som i den foreliggende sag foretages mellem en arbejdsgiver og hans ikke-afgiftspligtige ansatte.

70 I lighed med den nederlandske regering har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at sjette direktivs artikel 18, stk. 3, tillader medlemsstaterne at fastsætte særlige regler med henblik på at regulere udøvelsen af fradragsretten for de tilfælde, hvor der ikke kan forevises en faktura.

Domstolens bemærkninger

71 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 18 udelukkende vedrører betingelserne for udøvelsen af fradragsretten, hvorimod spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en sådan ret, henhører under direktivets artikel 17.

72 I den forbindelse bemærkes, som det fremgår af gennemgangen af Kommissionens første klagepunkt, at en afgiftspligtig arbejdsgivers fradrag af en del af den godtgørelse, som udbetales til en ansat for dennes erhvervsmæssige benyttelse af et privat køretøj, er i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).

73 Således kan sjette direktivs artikel 18, stk. 3, hvorefter medlemsstaterne kan fastsætte betingelserne og de nærmere regler for, hvornår en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til de nærmere regler i artikel 18, stk. 1 og 2, ikke påberåbes af en medlemsstat til støtte for dennes ønske om at regulere betingelserne for udøvelse af en fradragsret, som ikke er tilladt i henhold til sjette direktiv.

74 For så vidt angår sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra a) og c), bemærkes, at det fremgår af disse bestemmelsers ordlyd, at den afgiftspligtige person for at kunne foretage det fradrag, som omhandles i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som udgangspunkt skal være i besiddelse af en faktura eller et andet tilsvarende dokument, som han har modtaget fra en anden afgiftspligtig person.

75 Imidlertid må det konstateres, at eftersom der ikke foreligger nogen levering af goder eller tjenesteydelser mellem to afgiftspligtige personer, og der dermed ikke er mulighed for at overdrage en faktura eller et andet tilsvarende dokument mellem sådanne afgiftspligtige personer, kan det momsfradrag, som er tilladt i henhold til artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968, kun foretages i strid med de krav, som er opstillet i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), med henblik på udøvelsen af en fradragsret.

76 Under disse omstændigheder bør Kommissionen gives medhold i det andet klagepunkt.

77 Heraf følger, 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 momspligtige arbejdsgivere et fradrag for en del af den godtgørelse, som udbetales til en ansat for dennes erhvervsmæssige benyttelse af et privat køretøj.

Sagens omkostninger

78 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Nederlandene tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kongeriget Nederlandene har tabt sagen, bør det pålægges det at betale sagens omkostninger. I medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer de medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i sagen, deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

1) **Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-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, som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse, indrømmer arbejdsgivere, som er pligtige at svare merværdiafgift, et 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.

von Bahr Edward La Pergola

Wathelet Timmermans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. november 2001.

R. Grass P. Jann

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling