

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
CHRISTINE STIX-HACKL
föredraget den 14 december 2004¹

I — Inledning

oförenliga med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i sjätte direktivet.

1. I detta mål har kommissionen yrkat att domstolen skall fastställa att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att, i strid med artiklarna 17 och 18 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG (nedan kallat sjätte direktivet),² ge skattskyldiga personer rätt att dra av mervärdesskatt på vissa leveranser av motorbränsle till personer som inte är skattskyldiga

II — Tillämpliga bestämmelser

A — De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2. Målet gäller särskilt frågan huruvida brittiska bestämmelser om mervärdesskatt, enligt vilka en arbetsgivare är berättigad att dra av ingående mervärdesskatt på ersättning för bränslekostnader som han har betalat för motorbränsle som har levererats till hans anställda, är jämförliga med de nederländska bestämmelser om rätt att dra av sådan skatt som domstolen i dom av den 8 november 2001 i mål C-338/98³ funnit vara

3. I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs, såvitt nu är i fråga, följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

¹ — Originalspråk: tyska.

² — Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

³ — Dom av den 8 november 2001 i mål C-338/98, kommissionen mot Nederländerna (REG 2001, s. I-8265), nedan kallad domen i målet kommissionen mot Nederländerna.

...

4. Användningen av uttrycket 'självständigt' i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

5. I artikel 18 i sjätte direktivet, som har rubriken "Regler om utnyttjande av avdragsrätten", föreskrivs, såvitt nu är i fråga, följande:

"1. 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,

4. I artikel 17 i sjätte direktivet, som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", föreskrivs följande i punkt 2 a:

...

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

"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:

..."

6. I artikel 22.3 a i sjätte direktivet föreskrivs följande i relevanta delar:

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."

"Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande

fande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig person. ...

trädde i kraft den 1 december 1991, föreskrivs följande såvitt avser en skattskyldig persons ersättning för bränslekostnader:

Varje skattskyldig person skall likaledes utställa en faktura beträffande varje betalning a conto som har gjorts till honom före leverans av varor som avses i första stycket har levererats och beträffande varje betalning a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person eller av en icke skattskyldig juridisk person innan tillhandahållandet av tjänsten har genomförts."

"2. 3 § är tillämplig när motorbränsle levereras till en person som inte är skattskyldig och en skattskyldig person

a) betalar de kostnader för motorbränslet som personen i fråga faktiskt har haft,

7. I artikel 22.3 c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

b) betalar ett belopp som helt eller delvis motsvarar kostnaderna för motorbränslet, för att ersätta denne för ifrågakörande kostnader och som har fastställts med beaktande av

"Medlemsstaterna skall fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura."

i) hela den sträcka som det fordon för vilket bränslet använts har tillryggalagt (oberoende av om däri ingår sträckor som inte har tillryggalagts inom ramen för den skattskyldiges näringsverksamhet) och

B — Den nationella lagstiftningen

8. Enligt 2 och 3 §§ i VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (nedan kallad mervärdesskatteförordningen 1991), som

ii) fordonets cylindervolym, oberoende av om den skattskyldiga personen ersätter den icke skattskyldiga personen också för andra kostnader.

3. När denna paragraf är tillämplig anses bränslet i den mening som avses i kapitel 14.3 Value Added Tax Act 1983 (lagen om mervärdesskatt 1983) vara levererat till den skattskyldiga personen inom ramen för hans näringsverksamhet och för ett vederlag som motsvarar det belopp som han har betalat enligt 2 § a eller 2 § b (med undantag för belopp som avser andra kostnader än bränslekostnaderna)."

9. I kommentarerna till mervärdesskatteförordningen 1991 sägs följande:

"Denna förordning som träder i kraft den 1 december 1991 upphöjer en sedan länge existerande administrativ praxis till lag. I förordningen föreskrivs att motorbränsle som anställda har köpt skall behandlas så som om det hade levererats till arbetsgivaren, när den anställde får ersättning med ett belopp per kilometer eller med det belopp som han faktiskt har betalat. ..."

lym. Dessutom lämnar den anställde in en så kallad förenklad bränslekostnadsräkning till arbetsgivaren; i denna anges inte något namn på den som har tagit emot motorbränslet.

11. Den anställde beräknar sedan bränslekostnaderna enligt en publicerad lista på genomsnittliga bränslekostnader per kilometer. Listan har sammanställts av Royal Automobile Club, the Automobile Association eller UK Customs (de brittiska tullmyndigheterna). Den grundar sig på skattesatser som har godkänts av Inland Revenue (den brittiska skattemyndigheten) och på detaljerade uppgifter från fordonstillverkaren. Med hjälp av dessa faktorer — det antal kilometer fordonet körts i tjänsten och bränslekostnaderna per kilometer för ifrågavarande fordonstyp — kan arbetsgivaren enligt Förenade kungarikets regering räkna ut de exakta kostnaderna för de resor som den anställde har gjort i tjänsten och ersätta dessa med motsvarande belopp.

III — Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

10. Förenade kungarikets regering har uppgett att arbetsgivarens återbetalning för bränslekostnader enligt 2 § b i mervärdesskatteförordningen 1991 i praktiken sker enligt följande system. Den anställde överlämnar en detaljerad körjournal till arbetsgivaren med uppgifter om tillryggalagda färdsträckor, det antal kilometer dessa omfattar och det använda fordonets cylindervo-

12. Kommissionen ansåg att den avdragsrätt som föreskrivs i 2 och 3 §§ i mervärdesskatteförordningen 1991 stred mot artikel 18.1 a i sjätte direktivet, eftersom det inte krävdes någon mervärdesskattefaktura.

Den inledde därför genom en formell under rättelse av den 10 maj 1995 ett förfarande enligt artikel 226 EG mot Förenade kungariket om fördragsbrott.

13. Efter en mera omfattande undersökning utvidgade kommissionen i två kompletterande formella underrättelser av den 17 oktober 1996 och den 3 december 1997 sina anmärkningar till att avse överträdelse även av artikel 17 i sjätte direktivet. I underrättelserna anförde kommissionen att mervärdesskatteförordningen 1991 strider även mot nämnda bestämmelse, eftersom den innebär att mervärdesskatt får dras av på leveranser av varor och tjänster till anställda, det vill säga personer som inte är skattskyldiga, och på andra varor och tjänster än sådana som används i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner.

14. Förenade kungarikets regering tillbakavisade i svarsskrivelser av den 13 juli 1995, den 16 december 1996 och den 28 januari 1998 kommissionens anmärkningar. Regeringen gjorde gällande att det enligt sjätte direktivet måste vara tillåtet att ge arbetsgivaren rätt att dra av mervärdesskatt på bränslekostnader som hans anställda haft inom ramen för hans näringsverksamhet på det sätt som föreskrivs i mervärdesskatteförordningen 1991.

15. Kommissionen vidhöll icke desto mindre sin inställning och riktade den 14 oktober 1998 ett motiverat yttrande till Förenade kungarikets regering. Denna regering vidhöll emellertid också sin inställning i svarsskrivelse av den 15 december 1998. Sedan domstolen den 8 november 2001 meddelat

dom i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, vilken dom kommissionen avvaktat, väckte kommissionen genom ansökan av den 27 januari 2003, som kom in till domstolens kansli den 28 januari 2003, den talan som domstolen nu skall pröva.

16. Kommissionen har yrkat att domstolen skall

— fastställa att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att, i strid med artiklarna 17 och 18 i rådets sjätte direktiv 77/3888/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, ge skattskyldiga personer rätt att dra av mervärdesskatt på vissa leveranser av motorbränsle till personer som inte är skattskyldiga, och

— förplikta Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att ersätta rättegångskostnaderna.

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har yrkat att talan skall ogillas.

IV — Bedömning av grunderna för kommissionens talan

17. Kommissionens anmärkningar avser för det första villkoren för förekomsten av den i artikel 17.2 i sjätte direktivet medgivna rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, och för det andra de i artikel 18 i direktivet föreskrivna villkoren för att utnyttja denna avdragsrätt.⁴

A — Överträdelse av artikel 17 i sjätte direktivet

1. Parternas argument

18. Enligt *kommissionen* strider den omtvistade mervärdesskatteförordningen 1991 mot artikel 17.2 a i sjätte direktivet för det första därigenom att förordningen ger arbetsgivaren rätt att dra av ingående mervärdesskatt på leveranser till en person som inte är skattskyldig, nämligen den anställde, och för det andra därigenom att den inte säkerställer

att ingående mervärdesskatt får dras av endast på leveranser av motorbränsle som används i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner. Kommissionen har därvid i första hand åberopat domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna och hävdar att nu ifrågasättande brittiska bestämmelser är jämförbara med dem som domstolen i nämnda dom fann vara oförenliga med sjätte direktivet.

19. Kommissionen utesluter inte att det i många fall då anställda köper motorbränsle i själva verket är fråga om leveranser till arbetsgivaren och därmed till en skattskyldig person som har rätt att göra avdrag. Till skillnad från vad som gällde i målet *Intiem*⁵ saknas emellertid i detta mål det direkta sambandet mellan två skattskyldiga, det vill säga mellan den som säljer motorbränslet och arbetsgivaren.

20. *Förenade kungarikets regering* har framför allt framhållit betydelsen av principen att en skattskyldig person är berättigad att göra avdrag för mervärdesskatten på varor eller tjänster i den mån som dessa används i samband med hans skattepliktiga transaktioner. Detta skall enligt regeringen säkerställa att alla ekonomiska transaktioner inom gemenskapen beskattas på ett neutralt sätt.

⁴ — Såvitt avser denna indelning, se dom av den 29 april 2004 i mål C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel* (REG 2004, s. I-5583), punkt 30, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 71.

⁵ — Dom av den 8 mars 1988 i mål 165/86, *Intiem* (REG 1988, s. 1471).

21. Frågan i detta mål är om artikel 17 i sjätte direktivet medger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i situationer då en anställd handlar för arbetsgivarens räkning eller inom ramen för arbetsgivarens näringsverksamhet och omedelbart får ersättning för sina utgifter ur verksamheten. I den mån som varor eller tjänster används i samband med en skattepliktig transaktion kan det enligt Förenade kungarikets regering inte ha någon betydelse om den som faktiskt (eller enligt avtal) tar emot varorna eller tjänsterna är arbetsgivaren själv eller någon som är anställd hos eller ombud för honom.

22. Kommissionen har enligt Förenade kungarikets regering inte beaktat den ekonomiska verkligheten. Om kommissionens — formella — argumentation godtas, skulle en arbetsgivare inte kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt på alla kostnadskomponenter i sin näringsverksamhet, vilket skulle strida mot sjätte direktivet. Motorbränslet levereras i själva verket via den anställda till den skattskyldige arbetsgivaren för att användas i samband med dennes skattepliktiga transaktioner. Situationen kan i det närmaste jämföras med den då en anställd under en tjänsteresa har utgifter för resa, mat och logi eller den då en byggnadsarbetare som arbetar på en extern byggsplats köper verktyg för byggföretaget. När det gäller köp av bränsle kan visserligen vissa avgränsningsproblem uppkomma men detta kan i princip inte hindra avdragsrätten.

23. Förenade kungarikets regering har visserligen medgett att det finns likheter mellan

det system som var föremål för prövning i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna och det brittiska systemet. Till skillnad från det förstnämnda säkerställer det brittiska systemet emellertid — så långt detta förnuftsmässigt är möjligt i ett system som nödvändigtvis vilar på uppskattningar — att endast mervärdesskatten på den anställdes faktiska färdkostnader är avdragsgill. Förenade kungarikets regering delar uppfattningen att rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt mervärdesskatteförordningen 1991 skall gälla endast med avseende på det motorbränsle som har använts i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner. Vid tillämpning och genomförande av mervärdesskatteförordningen 1991 har rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt också faktiskt begränsats på detta sätt. Det ligger inte heller i arbetsgivarens intresse att ersätta kostnader för motorbränsle för andra resor än dem som sker inom ramen för hans näringsverksamhet.

24. I sitt skriftliga svar på en fråga från domstolen har Förenade kungarikets regering medgett att mervärdesskatteförordningen 1991 inte innehåller någon juridisk bindning mellan, å ena sidan, arbetsgivarens avdragsrätt enligt 2 och 3 §§ mervärdesskatteförordningen 1991 och, å andra sidan, användningen av det av den anställda köpta motorbränslet i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner. Det erforderliga sambandet framgår emellertid av den allmänna Value Added Tax Act 1994 (nedan kallad mervärdesskattelagen 1994). De bestämmelser i denna lag som Förenade kungarikets regering har redovisat innehåller den rättsliga grunden för mervärdesskatte-

förordningen 1991, en allmän definition av mervärdesskatt (mervärdesskatt på leveranser av varor och tjänster som skall användas i den skattskyldiges företag) och bestämmelsen att ingående mervärdesskatt vid blandad användning får dras av endast på den del som avser de varor och tjänster som används i samband med driften av företaget.

har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.⁷

2. Bedömning

25. Innan jag behandlar frågan huruvida det omtvistade avdragssystemet enligt mervärdesskatteförordningen 1991 är förenligt med artikel 17 i sjätte direktivet vill jag först erinra om några principer i den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som föreskrivs i direktivet.

27. Enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet har "den skattskyldige" rätt att göra avdrag för 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" "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner".

28. Av ordalydelsen i bestämmelsen framgår alltså att det för att en person skall ha avdragsrätt krävs dels att den berörda personen är skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna har använts i samband med hans skattepliktiga transaktioner.⁸

26. Enligt fast rättspraxis utgör rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas.⁶ Avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller

29. Vidare framgår det av ordalydelsen i artikel 17.2 a i sjätte direktivet att endast sådan mervärdesskatt får dras av som har betalats för varor eller tjänster som har

6 — Se bland annat dom av den 1 april 2004 i mål C-90/02, Bockemühl (REG 2004, s. I-3303), punkt 38.

7 — Se bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Kompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15.

8 — Se dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld (REG 2004, s. I-5547), punkt 24.

tillhandahållits den skattskyldige från någon annan skattskyldig.

vara avsedd att utesluta rätten till avdrag för mervärdesskatt som har betalats för varor, som, ehuru de har sålts till den skattskyldige för uteslutande användning i hans näringsverksamhet, fysiskt har levererats till hans anställda".¹⁰

30. Såvitt avser kommissionens anmärkning att den anställde inte är en skattskyldig person och att kedjan av skattepliktiga transaktioner därför är bruten, skall det först sägas att parterna i detta fall — helt i överensstämmelse med artikel 4.4 i sjätte direktivet — är ense om att de här ifrågasättande anställda som får ersättning för sina utgifter för motorbränsle själva inte är skattskyldiga.⁹ Frågan är i stället om man trots denna triangelkonstellation, för vilken mervärdesskatt enligt mervärdesskatteförordningen 1991 får dras av, kan utgå från att det föreligger en leverans mellan skattskyldiga, nämligen mellan den som säljer motorbränslet och arbetsgivaren.

32. Kommissionen har vidare medgett att anställda ofta handlar för sin arbetsgivares räkning och att de varor eller tjänster som den anställde mottagit i sådant fall i själva verket måste anses ha tillhandahållits arbetsgivaren. Enligt kommissionen är det emellertid inte visat att det förhåller sig så i detta fall.

31. Av domen i målet Intiem framgår att den omständigheten att en vara fysiskt levereras till den anställde inte i sig hindrar att arbetsgivaren kan ha avdragsrätt. Enligt de sakomständigheter som var föremål för prövning i nämnda dom levererades motorbränslet, liksom i detta fall, till den anställde. Domstolen konstaterade att begränsningen av avdragsrätten i artikel 17.2 a i sjätte direktivet "med avseende på varor ... som har tillhandahållits ... honom" "inte direkt kan

33. Frågan uppkommer alltså under vilka omständigheter man kan anse att arbetsgivaren tillhandahålls en vara eller en tjänst när varan eller tjänsten tas emot av en anställd. Detta är huvudsakligen en "sakfråga som skall bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet".¹¹ Förenade kungarikets regering har genom exemplen med den anställde som får sina kostnader för resa, mat och logi ersatta av arbetsgivaren, eller en byggnadsarbetare som köper verktyg för byggföretaget, visat att det i detta hänseende kan uppkomma avgränsningsproblem.

9 — Se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkterna 45 och 46.

10 — Domen i det ovannämnda målet Intiem (ovan fotnot 5), punkt 14.

11 — Se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795), punkt 21.

34. Inför den fortsatta diskussionen kan det vara lämpligt att hålla i minnet att det råder ett nära samband mellan frågan om det föreligger en leverans mellan två skattskyldiga och frågan om ifrågavarande varor eller tjänster har använts för den (mottagande) skattskyldiga personens näringsverksamhet.

35. Den som förvärvar varor för att använda dem i samband med sina skattepliktiga transaktioner gör enligt fast rättspraxis detta i egenskap av skattskyldig person och inte som privatperson eller slutkonsument.¹² I den mån som en anställd använder varor eller tjänster inom ramen för sin arbetsgivares näringsverksamhet utgör dessa varor eller tjänster kostnadselement för de varor eller tjänster som i slutändan tillhandahålls av den skattskyldige arbetsgivaren. I detta fall är arbetstagaren inte slutkonsument och kedjan av skattepliktiga transaktioner är då inte bruten med avseende på dessa varor eller tjänster.

36. I domen i målet Intiem har domstolen uppenbarligen utgått från att motorbränslet levererades inom ramen för arbetsgivarens näringsverksamhet och att arbetsgivaren använde bränslet i sin verksamhet.¹³

37. I målet Intiem var dessutom, vilket framgår av domstolens konstateranden i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, villkoren för avdragsrätt — särskilt villkoret att det skall ha skett en leverans mellan skattskyldiga personer — uppfyllda, framför allt därigenom att arbetsgivaren, i det fallet, för sin egen räkning hade låtit leverera varor till sina anställda och följaktligen också hade erhållit fakturor från leverantören i vilka han påförts mervärdesskatt för de levererade varorna.¹⁴

38. Sådana omständigheter förelåg inte beträffande de bestämmelser som var föremål för prövning i målet kommissionen mot Nederländerna. Det målet gällde en schablonersättning för kostnader för avskrivning av den anställdes fordon och bränsleförbrukningen för detta. Enbart denna kostnadsersättning utgjorde enligt domstolen för övrigt inte ett tillräckligt indicium för att det förelåg en "leverans" i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Det nederländska avdragssystemet kunde enligt domstolen därför inte anses vara förenligt med direktivet.¹⁵

12 — Se bland annat domen i målet Faxworld (ovan fotnot 8), punkt 28, och i målet Lennartz (ovan fotnot 11), punkterna 8 och 14, samt dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, I-1577), punkt 47, och av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 34.

13 — Dom i det ovannämnda målet Intiem, punkterna 12, 14 und 16.

14 — Se domen i målet kommissionen mot Nederländerna (ovan fotnot 3), punkterna 52 och 53.

15 — Ibidem, punkterna 48 och 54.

39. I domen i nämnda mål fann domstolen vidare att den lösning som följer av ordalydelsen av sjätte direktivet inte var helt förenlig med syftet med artikel 17.2 a eller med vissa av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet. Domstolen fann emellertid att bestämmelsen i avsaknad av ett ingripande från gemenskapslagstiftaren inte kunde läggas till grund för ett sådant avdragssystem som det som föreskrevs i den nederländska lagstiftningen.¹⁶

40. Om förevarande mål bedöms med utgångspunkt i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna kan det konstateras att det avdragssystem som regleras i mervärdesskatteförordningen 1991 och som har beskrivits av Förenade kungarikets regering inte heller förutsätter någon direkt avräkning eller något annat samband mellan den som levererar motorbränslet och arbetsgivaren. Mot bakgrund härav föreligger inte någon leverans av varor mellan två skattskyldiga. Kommissionens anmärkningar i detta hänseende är därför välgrundade.

41. Vad som synes mig viktigare är emellertid att kommissionen också anmärker på att det här omtvistade avdragssystemet inte säkerställer att avdragsrätten endast gäller med avseende på varor som används i

samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner. Förenade kungarikets regering har mot detta invänt att det brittiska avdragssystemet, till skillnad från det system som var föremål för prövning i domen i målet kommissionen mot Nederländerna, säkerställer att mervärdesskatten endast är avdragsgill beträffande den anställdes faktiska bränslekostnader.

42. Det måste visserligen medges att den beräkningsmetod som används i Förenade kungariket, vilken grundar sig på tillryggalagda färdsträckor, fordonets cylindervolym och den faktiska genomsnittliga bränslekostnaden, i princip medger att arbetsgivaren kan ersätta en kostnad som bättre motsvarar den faktiska bränslekostnaden för de resor som företagits inom ramen för arbetsgivarens näringsverksamhet än den schablonmässiga beräkning som prövades i domen i målet kommissionen mot Nederländerna.

43. Problemet med mervärdesskatteförordningen 1991 är emellertid inte så mycket sättet att beräkna bränslekostnaderna i sig, utan snarare att det enligt ordalydelsen i förordningen inte är säkerställt att arbetsgivaren inte får dra av ingående mervärdesskatt på bränslekostnader som den anställda har haft för resor som han inte har företagit inom ramen för arbetsgivarens näringsverksamhet.

44. Enligt 2 § b i mervärdesskatteförordningen 1991 får nämligen avdrag för ingående mervärdesskatt göras med ett belopp

16 — Ibidem, punkterna 55 och 56. Detta synes vara en mera restriktiv tolkning än den som domstolen gjort i andra domar avseende sjätte direktivet. Se till exempel domen i målet Faxworld (ovan fotnot 8), punkt 42. Se i detta sammanhang också dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005), punkt 23, enligt vilken "beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet".

som *helt eller delvis* motsvarar de bränsle-kostnader som den icke skattskyldiga personen (den anställda) har haft och som utbetalas till denne som ersättning för dessa kostnader.

45. Förenade kungarikets regering har sålunda också bekräftat att det inte finns någon juridisk bindning mellan, å ena sidan, arbetsgivarens avdragsrätt enligt 2 och 3 §§ i mervärdesskatteförordningen 1991 och, å andra sidan, användningen av det av den anställda köpta bränslet i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner.

46. Såvitt avser de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen 1994, vilka inte nämndes förrän i det skriftliga svaret på en fråga från domstolen,¹⁷ är det för det första inte möjligt att kontrollera i vilken omfattning dessa säkerställer att avdragsrätten enligt 2 § i mervärdesskatteförordningen 1991 uteslutande utnyttjas med avseende på bränsle som har använts i samband med näringsverksamheten, i synnerhet som motorbränslet i den mening som avses i nämnda bestämmelse enligt 3 § i samma förordning jämförd med kapitel 14.3 i mervärdesskattelagen 1994 *anses vara* levererad till den skattskyldige för att användas i dennes näringsverksamhet. För det andra skall det konstateras att bestämmelser i direktiv enligt fast rättspraxis skall genom-

föras med obestridligt bindande verkan samt på ett sådant tillräckligt tydligt, precist och klart sätt att kravet på rättssäkerhet uppfylls.¹⁸

47. Mervärdesskatteförordningen 1991 — jämförd med mervärdesskattelagen 1994 — uppfyller emellertid inte kraven på hur rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt skall genomföras. Inte heller utgör den omständigheten att mervärdesskatteförordningen 1991, enligt vad Förenade kungarikets regering påstått, i praxis tillämpas på ett sätt som står i överensstämmelse med direktivet en tillräcklig grund för att kraven på klarhet och rättssäkerhet skall kunna anses vara tillräckligt uppfyllda.¹⁹

48. Förenade kungarikets regering har slutligen förklarat att den är beredd att ändra mervärdesskatteförordningen 1991 och att den inför kommissionen redan har erbjudit sig att göra detta. I detta sammanhang är det tillräckligt att hänvisa till att förekomsten av ett fördragsbrott enligt fast rättspraxis skall bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angivits i det motiverade

18 — Se bland annat dom av den 18 januari 2001 i mål C-162/99, kommissionen mot Italien (REG 2001, s. I-541), punkt 22, av den 8 juli 1999 i mål C-354/98, kommissionen mot Frankrike (REG 1999, s. I-4927), punkt 11, av den 4 december 1997 i mål C-207/96, kommissionen mot Italien (REG 1997, s. I-6869), punkt 26, och av den 13 mars 1997 i mål C-197/96, kommissionen mot Frankrike (REG 1997, s. I-1489), punkterna 14 och 15.

19 — Se bland annat dom av den 30 maj 1991 i mål C-59/89, kommissionen mot Tyskland (REG 1991, s. I-2607), punkt 28.

17 — Se punkt 24 ovan.

yttrandet och att domstolen inte skall beakta senare förändringar.²⁰

därigenom att ingående mervärdesskatt får dras av oberoende av om den skattskyldige har fått någon sådan mervärdesskattefaktura som krävs enligt artikel 22.3.

49. Kommissionens anmärkning att det omtvistade avdragssystemet i varje fall inte säkerställer att avdrag för ingående mervärdesskatt endast görs med avseende på varor och tjänster som används i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner är därför välgrundad.

50. På grund av vad som anförts i det föregående är kommissionens påstående om överträdelse av artikel 17 i sjätte direktivet välgrundat.

52. Med åberopande av domen i det ovan nämnda målet kommissionen mot Nederländerna har kommissionen hävdad att rätten att dra av ingående mervärdesskatt i detta fall även innebär en överträdelse av artikel 18.1 a i sjätte direktivet, eftersom det inte är fråga om leverans av varor eller tjänster mellan två skattskyldiga och det därför inte heller kan utfärdas någon faktura eller någon annan jämförlig handling.

B — Överträdelse av artikel 18 i sjätte direktivet

1. Parternas argument

51. Med denna grund för sin talan har kommissionen gjort gällande att mervärdesskatteförordningen strider mot artikel 18.1 a

53. *Förenade kungarikets regering* har förklarat att den delar kommissionens uppfattning i denna del för det fall att kommissionens första grund godtas. Om domstolen däremot finner att det i ett fall som det förevarande föreligger rätt att dra av ingående mervärdesskatt, kan artikel 18 i sjätte direktivet enligt Förenade kungarikets regering inte tolkas så att avsaknaden av en faktura utesluter denna avdragsrätt. Förenade kungarikets regering har i detta sammanhang hänvisat till sin rätt att enligt artikel 18.3 i sjätte direktivet "fastställa regler" som kan ge särskild rätt till avdrag.

20 — Se bland annat dom av den 26 juni 2003 i mål C-233/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-6625), punkt 30, och av den 12 september 2002 i mål C-152/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2002, s. I-6973), punkt 15.

2. Bedömning

direktivet har överträtts om villkoren för att medge rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte har uppfyllts. Eftersom det omstridda avdragssystemet strider mot artikel 17 i sjätte direktivet, är därför även kommissionens andra anmärkning välgrundad.

54. Förenade kungarikets regering har inte bestritt att även artikel 18.1 a i sjätte

V — Förslag till avgörande

55. På grund av vad jag anført i det föregående föreslår jag att domstolen skall

1. fastställa att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att, i strid med artiklarna 17 och 18 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, ge skattskyldiga personer rätt att dra av mervärdesskatt på vissa leveranser av motorbränsle till personer som inte är skattskyldiga, och
2. förplikta Förenade kungariket att ersätta rättegångskostnaderna.