

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 10 mars 2005^{*}

I mål C-33/03,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 28 januari 2003,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av R. Lyal, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrädd av P. Ormond och C. Jackson, båda i egenskap av ombud, biträdda av N. Fleming, QC, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

^{*} Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Lenaerts (referent), N. Colneric, K. Schiemann och E. Juhász,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 11 november 2004,

och efter att den 14 december 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Europeiska gemenskapernas kommission 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 77/388/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) (nedan kallat sjätte direktivet), ge skattskyldiga personer rätt att dra av mervärdesskatt på vissa leveranser av motorbränsle till icke skattskyldiga personer.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2 Artikel 4 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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.

...

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.

...”

- 3 I artikel 17 i sjätte direktivet, som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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:

- a) Mervärdes[s]katt 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.

..."

- 4 I artikel 18 i sjätte direktivet, som har rubriken "Regler om utnyttjande av avdragsrätten", föreskrivs 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,

..."

Nationell lagstiftning

5 I artiklarna 2 och 3 i VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (1991 års förordning om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskatteförordningen), som trädde i kraft den 1 december 1991, föreskrivs följande:

"2. Artikel 3 är tillämplig när motorbränsle levereras till en icke skattskyldig person och en skattskyldig person

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

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

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

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

3. När denna paragraf är tillämplig anses motorbränslet i den mening som avses i artikel 14.3 Value Added Tax Act 1983 (1983 års lag om mervärdesskatt) vara levererat till den skattskyldiga personen inom ramen för hans näringsverksamhet och för ett vederlag som motsvarar det belopp som han har betalat enligt artikel 2a eller 2b (med undantag för belopp som avser andra kostnader än bränslekostnaderna).”
- 6 Artikel 14.3 Value Added Tax Act 1983 har sedan dess ersatts av artikel 24.1 Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt).
- 7 Även om artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen har utformats i allmänna ordalag, avser den i bestämmelserna föreskrivna avdragsrätten för mervärdesskatt det motorbränsle för vilket arbetsgivaren har utgett ersättning till sina anställda. Detta framgår av kommentarerna till mervärdesskatteförordningen, som har följande lydelse:

”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 de anställda får ersättning med ett belopp per kilometer eller med det belopp som de faktiskt har betalat. ...”

Det administrativa förfarandet

- 8 Kommissionen inledde fördragsbrottsförfarandet enligt artikel 226 EG genom att den 10 maj 1995 sända en formell underrättelse till Förenade kungarikets regering. I denna underrättelse påtalade kommissionen endast att artikel 18.1 a i sjätte

direktivet hade åsidosatts. Kommissionen ansåg nämligen att den avdragsrätt som föreskrivs i artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen stred mot artikel 18 i sjätte direktivet, eftersom det inte krävdes någon faktura.

- 9 Efter en mera omfattande undersökning kom kommissionen fram till att denna avdragsrätt, mot bakgrund av vad som föreskrivs i artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen, även utgjorde ett åsidosättande av artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Kommissionen skickade den 17 oktober 1996 en kompletterande formell underrättelse till Förenade kungariket. För att skingra allt tvivel om att kommissionen ansåg att det stred mot artikel 17.2 a i sjätte direktivet att ge arbetsgivaren rätt att dra av mervärdesskatt då ersättning utges till den anställde för bränslekostnader enligt artikel 2a och 2b i nämnda förordning, sände kommissionen den 3 december 1997 en andra kompletterande formell underrättelse till Förenade kungariket.
- 10 Förenade kungariket inkom med yttranden den 13 juli 1995, den 16 december 1996 och den 28 januari 1998.
- 11 Kommissionen nöjde sig inte med dessa svar och riktade därför den 14 oktober 1998 ett motiverat yttrande till Förenade kungariket. Kommissionen uppmanade därvid denna stat att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta nödvändiga åtgärder för att följa yttrandet.
- 12 Förenade kungariket vidhöll sin inställning i sitt svar av den 15 december 1998 på det motiverade yttrandet.

Talan

Anmärkningen att artikel 17 i sjätte direktivet har åsidosatts

- 13 Kommissionen har gjort gällande att artikel 17.2 a i sjätte direktivet åsidosätts genom artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen på så sätt att en skattskyldig ges rätt att dra av mervärdesskatt för motorbränsle som levereras till en icke skattskyldig person. För att den skattskyldige skall få dra av mervärdesskatt uppställs det i nämnda nationella bestämmelser inte heller något krav på att den icke skattskyldige använt motorbränslet i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.

- 14 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet är att helt befria de skattskyldiga från belastningen av den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83). När någon bedriver en ekonomisk verksamhet utgör alla varor och tjänster som tillhandahålls för denna verksamhet kostnadselement för verksamhetens egna transaktioner, och avdragsrätt skall därför föreligga för all ingående mervärdesskatt på dessa transaktioner.

- 15 Det är handelspraxis att arbetsgivaren (en skattskyldig person) ger sina anställda (icke skattskyldiga personer) i uppdrag att förvärva varor som skall användas i samband med arbetsgivarens verksamhet. För att arbetsgivaren skall kunna göra avdrag för mervärdesskatt på alla varor som han använt i samband med sina skattepliktiga transaktioner, anser Förenade kungarikets regering att om en anställd agerar för sin arbetsgivares räkning och förvärvar varor som skall användas av arbetsgivaren i samband med dennes näringsverksamhet, skall leveransen anses ha gjorts till arbetsgivaren.

- 16 Domstolen erinrar i detta avseende om att villkoren för avdragsrättens inträde och räckvidd tydligt anges i artikel 17 i sjätte direktivet. Av denna bestämmelse följer att medlemsstaterna inte har något handlingsutrymme vid genomförandet av avdragsrätten (se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 35, och av den 8 november 2001 i mål C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, REG 2001, s. I-8265, punkt 43).
- 17 Det följer vidare av artikel 17.2 a i sjätte direktivet att en skattskyldig person får dra av 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.
- 18 I förevarande mål får emellertid en skattskyldig person (arbetsgivaren) enligt artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen dra av mervärdesskatt på motorbränsle som levererats till icke skattskyldiga personer (de anställda) när han ersätter dem för motorbränslekostnaden.
- 19 I likhet med vad som gjorts gällande av Förenade kungarikets regering agerar anställda visserligen inom ramen för sin anställning vanligtvis för sin arbetsgivares räkning. Enligt denna regering har således arbetsgivaren rätt att dra av mervärdesskatt för motorbränsle som köpts av den anställde i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner.
- 20 Domstolen finner emellertid att det i mervärdesskatteförordningen inte uppställs något villkor om att det av den icke skattskyldige inköpta motorbränslet skall

användas i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner för att avdragsrätt skall föreligga. Varken i mervärdesskatteförordningen eller i kommentarerna uppställs nämligen — för att avdragsrätt för mervärdesskatt skall föreligga — något krav på att det av den anställde inköpta motorbränslet används i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner. Av artikel 2b i jämförd med artikel 3 i mervärdesskatteförordningen följer i stället att arbetsgivaren får dra av mervärdesskatt på det belopp för motorbränsle för vilket den anställde får ersättning, med beaktande av hela den sträcka som den anställdes fordon har tillryggalagt "oberoende av om däri ingår sträckor som inte har tillryggalagts i samband med den skattskyldiges näringsverksamhet".

- 21 Som svar på en skriftlig fråga från domstolen har Förenade kungarikets regering uttryckligen vitsordat att "mervärdesskatteförordningen inte innehåller något tvingande krav på samband mellan å ena sidan arbetsgivarens avdragsrätt för mervärdesskatt på motorbränsle som köpts av den anställde och å andra sidan att den anställde använt motorbränslet i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner".
- 22 Artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen är således inte förenliga med artikel 17.2 a i sjätte direktivet eftersom en skattskyldig person (arbetsgivaren) får dra av mervärdesskatt på motorbränsle som levererats till icke skattskyldiga personer (de anställda) enligt villkor som inte säkerställer att den avdragna mervärdesskatten uteslutande avser motorbränsle som använts i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.
- 23 Förenade kungarikets regering har emellertid gjort gällande att det genom bestämmelserna i Value Added Tax Act 1994, såsom de tillämpas av den brittiska skattemyndigheten, säkerställs att det nödvändiga sambandet finns mellan avdragsrätten för mervärdesskatt och användningen av motorbränsle i samband

med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner. Förenade kungarikets regering har i detta avseende förklarat att det återbetalningssystem som ger rätt att dra av mervärdesskatt och som godtagits av skattemyndigheten fungerar på följande sätt. Först ger den anställde in en detaljerad körjournal till arbetsgivaren med uppgift om vilka sträckor som körts för arbetsgivarens räkning och det antal kilometer som svarar mot dessa, samt uppgift om fordonets cylindervolym. Den anställde ger även in fakturorna på motorbränsleinköpet till arbetsgivaren. Därefter använder arbetsgivaren en förteckning som upprättats av Royal Automobile Club, Automobile Association eller UK Customs (tullmyndigheten i Förenade kungariket) utifrån nivåer som godkänts av Inland Revenue (skattemyndigheten i Förenade kungariket) på grundval av detaljerade upplysningar som lämnats av fordonstillverkarna för att bestämma bränslekostnaden per kilometer för den aktuella fordonstypen. Enligt Förenade kungarikets regering säkerställer detta system i tillräcklig omfattning att det belopp för vilket den anställde erhåller ersättning motsvarar den anställdes kostnader för det motorbränsle som faktiskt använts i samband med arbetsgivarens ekonomiska verksamhet.

- 24 Domstolen konstaterar i detta avseende att Value Added Tax Act 1994 är en allmänt tillämplig lag för mervärdesskatt. Principerna för när avdrag för mervärdesskatt får göras anges i artiklarna 24–26. Även om avdragsrätten för mervärdesskatt enligt denna lag i princip avser varor och tjänster som den skattskyldige använt i samband med sina skattepliktiga transaktioner, innebär inte lagen att bestämmelserna i artikel 2 och artikel 3 i mervärdesskatteförordningen är förenliga med bestämmelserna i 17.2 a i sjätte direktivet. Eftersom det motorbränsle för vilket de anställda får ersättning från sin arbetsgivare i enlighet med artikel 3 i mervärdesskatteförordningen automatiskt anses ha levererats till den skattskyldige i samband med dennes ekonomiska verksamhet i den mening som avses i Value Added Tax Act 1994, finner domstolen att den nationella lagstiftningen inte säkerställer att den föreskrivna avdragsrätten för mervärdesskatt endast avser det motorbränsle som de anställda faktiskt använt i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner.
- 25 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att skattemyndighetens praxis garanterar att det finns ett obligatoriskt samband mellan arbetsgivarens avdragsrätt

för mervärdesskatt och de anställdas användning av motorbränsle i samband med arbetsgivarens skattepliktiga transaktioner. Vad avser detta argument erinrar domstolen om att enligt fast rättspraxis kan en nationell lagstiftnings oförenlighet med gemenskapsrättsliga bestämmelser slutgiltigt avhjälpas endast genom tvingande nationella bestämmelser med samma rättsliga dignitet som de bestämmelser som skall ändras. Enbart administrativ praxis kan inte anses som ett giltigt fullgörande av de skyldigheter som följer av gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 1997 i mål C-197/96, kommissionen mot Frankrike, REG 1997, s. I-1489, punkt 14, av den 9 mars 2000 i mål C-358/98, kommissionen mot Italien, REG 2000, s. I-1255, punkt 17, och av den 7 mars 2002 i mål C-145/99, kommissionen mot Italien, REG 2002, s. I-2235, punkt 30).

- 26 Härav följer att artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen är oförenliga med bestämmelserna i artikel 17.2 a i sjätte direktivet eftersom skattskyldiga personer medges avdrag för mervärdesskatt på vissa leveranser av motorbränsle till icke skattskyldiga personer enligt villkor som inte säkerställer att den avdragna mervärdesskatten uteslutande avser motorbränsle som använts i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.

- 27 Kommissionens första anmärkning är således välgrundad.

Anmärkningen att artikel 18 i sjätte direktivet har åsidosatts

- 28 Kommissionen har gjort gällande att artikel 18.1 a i sjätte direktivet åsidosätts genom att avdrag enligt artiklarna 2 och 3 i mervärdesskatteförordningen medges utan att någon faktura måste inges.
- 29 Förenade kungarikets regering har bestritt denna anmärkning endast för det fall domstolen finner att den första anmärkningen är välgrundad.
- 30 Mot denna bakgrund skall även kommissionens anmärkning rörande åsidosättande av artikel 18.1 a i sjätte direktivet anses vara välgrundad.
- 31 Domstolen fastställer således att Förenade kungariket har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet genom att, i strid med artiklarna 17.2 a och 18.1 a i sjätte direktivet, ge skattskyldiga personer rätt att dra av mervärdesskatt på vissa leveranser av motorbränsle till icke skattskyldiga personer.

Rättegångskostnader

- ³² Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förenade kungariket skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förenade kungariket har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

- 1) **Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund genom att, i strid med artiklarna 17.2 a och 18.1 a i direktivet, ge skattskyldiga personer rätt att dra av mervärdesskatt på vissa leveranser av motorbränsle till icke skattskyldiga personer.**

- 2) **Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter