

Sag C-118/11

Eon Aset Menidjmont OOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen sad Varna)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 og 176 – ret til fradrag – betingelse om anvendelse af varerne og tjenesteydelserne i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner – fradragsrettens opståen – kontrakt om leje af bil – leasingkontrakt – køretøj, der anvendes af arbejdsgiveren til vederlagsfri transport af en ansat mellem dennes bopæl og arbejdsstedet«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige transaktioner – erhvervelsen af et investeringsgode – begreb*

[Rådets direktiv 2006/112, art. 14, stk. 1 og 2, litra b)]

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

[Rådets direktiv 2006/112, art. 168, litra a)]

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

(Rådets direktiv 2006/112, art. 168 og 176)

1. I det tilfælde, at en leasingkontrakt vedrørende en bil enten bestemmer, at ejendomsretten til den nævnte bil skal overføres til aftageren ved kontraktens udløb, eller at aftageren har en rådighed over den nævnte bil, der svarer til en ejers, navnlig hvis den pågældende har fået overdraget hovedparten af de risici og afkast, der er forbundet med den juridiske ejendomsret til bilen, og at nutidsværdien af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af varen, kan transaktionen sammenlignes med anskaffelse af et investeringsgode.

(jf. præmis 40)

2. Artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en lejet bil anses for anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvis der findes en direkte og umiddelbar forbindelse mellem anvendelsen af den lejede bil og den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed. Fradragsretten indtræder ved udløbet af den periode, som hver af disse betalinger vedrører, og der skal tages højde for en sådan forbindelse.

Endvidere anses en bil, der er lejet på grundlag af en leasingkontrakt, og som er kvalificeret som

et investeringsgode, for anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvis den afgiftspligtige person i denne egenskab erhverver dette gode og fuldt ud henfører det til virksomhedens formue, eftersom den indgående merværdiafgift, der skal betales, er fuldt ud og umiddelbart fradragsberettiget, og enhver anvendelse af det nævnte gode til brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre formål, som er virksomheden uvedkommende, sidestilles med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag. Det er en afgiftspligtigs erhvervelse af godet i sin egenskab af afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af merværdiafgiftssystemet og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af godet, eller som påtænkes for det, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige person har ret til. Spørgsmålet, om en afgiftspligtig har erhvervet godet i egenskab af afgiftspligtig, dvs. i forbindelse med sin økonomiske virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 9, er et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af det omhandlede gode og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet, og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

(jf. præmis 57, 58 og 64 samt domskonkl. 1)

3. Artikel 168 og 176 i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem er ikke til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter en undtagelse fra fradragsretten for varer og tjenesteydelser, der er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, under forudsætning af, at de som investeringsgoder kvalificerede varer ikke henføres under virksomhedens formue.

(jf. præmis 74 og domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

16. februar 2012 (*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 og 176 – ret til fradrag – betingelse om anvendelse af varerne og tjenesteydelserne i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner – fradragsrettens opståen – kontrakt om leje af bil – leasingkontrakt – køretøj, der anvendes af arbejdsgiveren til vederlagsfri transport af en ansat mellem dennes bopæl og arbejdsstedet«

I sag C-118/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 24. februar 2011, indgået til Domstolen den 7. marts 2011, i sagen:

Eon Aset Menidjmont OOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues (refererende dommer), og dommerne U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev og C.G. Fernlund,

generaladvokat: V. Trstenjak

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den bulgarske regering ved T. Ivanov og D. Drambozova, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og D. Roussanov, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168, 173 og 176 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet forelagt i forbindelse med en tvist mellem Eon Aset Menidjmont OOD (herefter »Eon Aset«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« Varna under centraladministrationen ved områdedirektion ved det nationale agentur for offentlige indtægter), vedrørende en berigtiget momsansættelse, hvorved Eon Aset blev pålagt merværdiafgift (herefter »moms«), som følge af et afslag på ret til fradrag af den indgående moms.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, har følgende ordlyd:

»Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Direktivets artikel 14, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 I overensstemmelse med direktivets artikel 14, stk. 2, litra b), anses »faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« for at være levering af varer.

6 Direktivets artikel 24, stk. 1, fastsætter:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

7 Det fremgår af momsdirektivets artikel 26, at:

»1. Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

a) anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen

b) vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

2. Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i stk. 1, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrenceforvridning.«

8 Direktivets artikel 63 fastsætter, at »[a]fgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«.

9 Direktivets artikel 64, stk. 1, præciserer:

»Når anden levering af varer end den, der består i udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra b), og levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses den for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.«

10 Det fremgår af momsdirektivets artikel 167, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

11 Følgende fremgår af direktivets artikel 168:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

[...]«

12 Direktivets artikel 173, stk. 1, foreskriver:

»For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den

førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.«

13 Momsdirektivets artikel 176 bestemmer:

»Rådet fastsætter med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

Nationale bestemmelser

14 I henhold til artikel 6, stk. 3, nr. 1), i lov om merværdiafgift (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63, af 4.8.2006, herefter »momsloven«) anses følgende for levering af varer mod vederlag: »udskillelse eller tilrådighedsstillelse af en vare til personligt brug for den afgiftspligtige person, ejeren, dennes medarbejdere og ansatte eller tredjemænd, under forudsætning af, at den indgående moms helt eller delvist blev fradraget ved fremstillingen, indførelsen eller anskaffelse af varen«.

15 Momslovens artikel 9, stk. 3, nr. 1), sidestiller »levering af en tjenesteydelse til en afgiftspligtig – en fysisk person til dennes personlige behov, til en ejer, dennes medarbejdere eller ansatte, eller til tredjemænd, under forudsætning af, at der ved leveringen tjenesteydelsen blev anvendt en vare, for hvilken den indgående moms helt eller delvist blev fradraget ved dens fremstilling, indførelse eller anskaffelse« med levering af en tjenesteydelse mod vederlag.

16 Som en undtagelse til nævnte artikel 9, stk. 3, bestemmer momslovens artikel 9, stk. 4, nr. 1), at »arbejdsgiverens gratis tilrådighedsstillelse af en transportydelse vedrørende befordring mellem bopæl og arbejdssted for medarbejdere og ansatte, herunder sådanne personer med en arbejdsaftale som forretningsførere, når denne tilrådighedsstillelse foretages i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed«, ikke udgør levering af en tjenesteydelse mod vederlag.

17 Momslovens artikel 69, stk. 1, bestemmer:

»Når varer og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den registrerede persons afgiftspligtige transaktioner, kan den pågældende fradrage følgende:

1) afgiften på de varer eller tjenesteydelser, som leverandøren eller tjenesteyderen – der ligeledes er en i henhold til denne lov registreret person – har leveret eller udført eller vil levere eller udføre

[...]«

18 Det følger af momslovens artikel 70, stk. 1, at:

»Uanset at betingelserne i artikel 69 eller 74 er opfyldt, er der ikke ret til fradrag af afgifter, såfremt

[...]

2) varerne og tjenesteydelserne er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed

[...]«

19 Momslovens artikel 70, stk. 3, bestemmer:

»Stk. 1, nr. 2), finder ikke anvendelse på:

[...]

2) transport af medarbejdere og ansatte, herunder sådanne personer med en arbejdsaftale som forretningsfører, fra deres bopæl til deres arbejdssted, når denne transportydelse udføres vederlagsfrit af arbejdsgiveren i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20 Eon Aset er et selskab med hjemsted i Bulgarien, der driver virksomhed på forskellige områder.

21 Ved en skattekontrol vedrørende perioden fra den 1. juli 2008 til den 31. oktober 2009 konstaterede de kompetente myndigheder, at Eon Aset havde indgået dels en kontrakt med et selskab om leje af en bil for perioden mellem den 1. oktober 2008 og den 1. marts 2009, dels en leasingkontrakt med en løbetid på 48 måneder med et andet selskab vedrørende en anden bil.

22 Eon Aset fradrog den moms, der fremgik af alle de fakturaer, der blev udstedt, i løbet af den afgiftsperiode, hvor fakturaerne blev modtaget.

23 De nævnte myndigheder var af den opfattelse, at bilerne ikke skulle anses for at have været anvendt i forbindelse med Eon Asets økonomiske virksomhed, da der ikke forelå dokumentation herfor.

24 Eon Aset fik afslag på fradrag af den relevante moms i medfør af momslovens artikel 70, stk. 1, nr. 2).

25 Eon Aset har anfægtet den for selskabet berigtigede momsansættelse administrativt ved Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

26 Da denne myndighed delvist tiltrådte den nævnte momsansættelse, har Eon Aset anlagt sag ved Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstol i Varna).

27 Eon Aset har til støtte for søgsmålet gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede biler blev anvendt til at transportere selskabets forretningsfører mellem dennes bopæl og arbejdssted. Eon Aset finder under påberåbelse af momslovens artikel 70, stk. 3, nr. 2), at den undtagelse fra fradragsretten, der er fastsat i momslovens artikel 70, stk. 1, nr. 2), ikke omfatter arbejdsgiverens vederlagsfri transport af medarbejdere mellem bopælen og arbejdsstedet.

28 Eon Aset har ligeledes anført, at momslovens artikel 70, stk. 1, nr. 2), er uforenelig med EU-retten.

29 Under disse omstændigheder har Administrativen sad Varna besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvordan skal den i [momsdirektivets artikel 168] opstillede betingelse »anvendes« fortolkes, og i hvilken periode – inden for rammerne af bedømmelsen af, hvornår den oprindelige ret til fradrag af den indgående moms opstod – skal denne betingelse være opfyldt: allerede i den skatteperiode, hvor varerne blev erhvervet eller tjenesteydelserne blev modtaget, eller er det tilstrækkeligt, at betingelsen opfyldes i en fremtidig skatteperiode?

2) Er en national bestemmelse som momslovens artikel 70, stk. 1, nr. 2), hvorefter varer og tjenesteydelser, der »er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed«, umiddelbart er udelukket fra retten til fradrag af den indgående moms, da retmæssig henset til [momsdirektivets artikel 168 og 176]?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende: Skal [momsdirektivets artikel 176] fortolkes således, at en medlemsstat, der ønsker at gøre brug af den mulighed, som den er indrømmet til at udelukke visse varer og tjenesteydelser fra fradragsretten, og som har defineret kategorierne af udgifter således: varer eller tjenesteydelser, der er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, bortset fra de i momslovens artikel 70, stk. 3, anførte tilfælde, har opfyldt betingelsen om at angive en kategori af tilstrækkeligt definerede varer og tjenesteydelser, dvs. defineret disse varer og tjenesteydelser efter deres art?

4) Alt afhængig af besvarelsen af det tredje spørgsmål: Henset til [momsdirektivets artikel 168 og 173] hvordan skal formålet (anvendelsen eller den fremtidige anvendelse) med de af den afgiftspligtige person erhvervede varer eller tjenesteydelser vurderes: som betingelse for, at retten til fradrag af den indgående moms oprindeligt opstod, eller som begrundelse for at foretage en regulering af det fradragsberettigede momsbeløb?

5) Såfremt formålet (anvendelsen) skal vurderes som en begrundelse for at foretage en regulering af fradragsberettigede momsbeløb, hvordan skal bestemmelsen i [momsdirektivets artikel 173] da fortolkes: Fastsætter denne bestemmelse, at der ligeledes skal foretages regulering i tilfælde, hvor varerne eller tjenesteydelserne i første omgang anvendes til en afgiftsfri aktivitet, eller hvor de efter deres erhvervelse slet ikke anvendes, men dog står til rådighed for virksomheden og inddrages i den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed i en [skatte]periode efter erhvervelsen?

6) Såfremt [momsdirektivets artikel 173] skal fortolkes således, at den fastsatte regulering ligeledes omfatter de tilfælde, hvor varerne eller tjenesteydelserne efter erhvervelsen i første omgang anvendes til en afgiftsfri aktivitet, eller slet ikke anvendes, men efterfølgende dog inddrages i den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, skal det da – i betragtning af begrænsningen efter momslovens artikel 70, stk. 1, nr. 2), og den omstændighed, at reguleringer efter momslovens artikel 79, stk. 1 og 2, alene foretages i tilfælde, hvor varer, hvis oprindelige anvendelse opfylder betingelserne for et momsfradrag, senere inddrages i en anvendelse, der ikke opfylder denne betingelse – lægges til grund, at en medlemsstat har opfyldt sin pligt til at regulere retten til fradrag af indgående moms for alle afgiftspligtige på en hensigtsmæssig og rimelig måde?

7) Alt afhængig af besvarelsen af de forudgående spørgsmål: Skal det lægges til grund, at en

afgiftspligtig, der er registreret efter den bulgarske momslov, i henhold til den i momslovens fastsatte begrænsning af retten til fradrag af den indgående moms eller regulering af det fradragsberettigede momsbeløb, under sådanne faktiske omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, og henset til [momsdirektivets artikel 168], er berettiget til fradrag af indgående moms med hensyn til varer og tjenesteydelser, som en anden afgiftspligtig har leveret eller udført for den førstnævnte afgiftspligtige, i den [skatte]periode, hvor denne afgiftspligtige fik leveret eller udført disse varer eller tjenesteydelser, og hvor momskravet opstod?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første, det fjerde og det syvende spørgsmål

30 Den forelæggende ret ønsker med det første, det fjerde og det syvende spørgsmål, som behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, under hvilke betingelser momsdirektivets artikel 168, litra a), tillader en afgiftspligtig at fradrage indgående moms, dels med hensyn til en kontrakt om leje af en bil, dels med hensyn til en kontrakt om leasing af en bil, og på hvilket tidspunkt disse betingelser skal være opfyldt med hensyn til fradragsrettens indtræden.

Indledende betragtninger

31 Den afgiftspligtige person har i medfør af momsdirektivets artikel 168 ret til at fradrage moms, for så vidt som varerne og ydelserne anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner. Det er følgelig nødvendigt på forhånd at kvalificere den i hovedsagen omhandlede virksomhed med hensyn til begrebet afgiftspligtige transaktioner.

32 I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 24, stk. 1, »[forstås] ved »levering af ydelser« [...] enhver transaktion, der ikke er en levering af varer«, hvorved begrebet levering af varer i henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, forudsætter »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

33 Eftersom udlejning af en bil ikke udgør en levering af varer, skal denne transaktion i princippet kvalificeres som en levering af ydelser som omhandlet i direktivets artikel 24, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 11.9.2003, sag C-155/01, *Cookies World*, Sml. I, s. 8785, præmis 45, og af 21.2.2008, sag C-425/06, *Part Service*, Sml. I, s. 897, præmis 61).

34 Leje af en bil på grundlag af en leasingkontrakt kan imidlertid frembyde karakteristika, der kan sammenlignes med erhvervelsen af et investeringsgode.

35 Som Domstolen har bemærket i sammenhæng med en bestemmelse, der gør det muligt for medlemsstaterne at udelukke investeringsgoder fra momsfradragsordningen i en overgangsperiode, omfatter begrebet investeringsgode varer, som anvendt i økonomisk øjemed karakteriseres af en så lang og en så høj værdi, at anskaffelsesomkostningerne normalt ikke bogføres som løbende udgifter, men afskrives over flere regnskabsår (jf. i denne retning dom af 1.2.1977, sag 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Sml. s. 113, præmis 12, og af 6.3.2008, sag C-98/07, *Nordania Finans og BG Factoring*, Sml. I, s. 1281, præmis 27 og 28).

36 Hertil kommer, at ifølge momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), anses faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag, for at være levering af varer.

37 I tilfældet med en leasingkontrakt, er der ikke nødvendigvis tale om en anskaffelse af varen, da de kan bestemmes i en sådan kontrakt, at aftageren kan vælge at undlade at købe den nævnte

vare ved udgangen af lejeperioden.

38 Som det fremgår af den internationale regnskabsstandard IAS 17 vedrørende leasingkontrakter, som er gentaget i Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 320, s. 1), skal der imidlertid sondres mellem en operationel leasingkontrakt og en finansiell leasingkontrakt, idet sidstnævnte er karakteriseret ved, at hovedparten af de risici og afkast, der er forbundet med ejendomsretten, overdrages til aftageren. Den omstændighed, at ejendomsretten skal overdrages ved kontraktens udløb, eller at den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af varen, udgør kriterier, der hver for sig eller tilsammen gør det muligt at fastlægge, om en kontrakt kan kvalificeres som en finansiell leasingkontrakt.

39 Som Domstolen har præciseret, henviser begrebet levering af varer ikke til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32).

40 I det tilfælde, at leasingkontrakten vedrørende en bil enten bestemmer, at ejendomsretten til den nævnte bil skal overføres til aftageren ved kontraktens udløb, eller at aftageren har en rådighed over den nævnte bil, der svarer til en ejers, navnlig hvis den pågældende har fået overdraget hovedparten af de risici og afkast, der er forbundet med den juridiske ejendomsret til bilen, og at nutidsværdien af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af varen, kan transaktionen således sammenlignes med anskaffelse af et investeringsgode.

41 Det tilkommer den nationale ret på baggrund af omstændighederne i sagen at afgøre, om de betingelser, der er opregnet i den forrige præmis i denne dom er opfyldt.

Betingelserne for retten til fradrag

42 Det følger af momsdirektivets artikel 168, litra a), at en afgiftspligtig kan fradrage indgående moms for varer og tjenesteydelser, i det omfang disse anvendes i forbindelse med den pågældendes økonomiske virksomhed.

43 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at den fradragsordning, der er indført med direktivet, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, denne skal betale eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv i princippet er momspligtig (jf. bl.a. dom af 12.2.2009, sag C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Sml. I, s. 839, præmis 27).

44 Når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24, og dommen i sagen Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, præmis 28).

45 Kriteriet vedrørende anvendelse af varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med transaktioner, der er omfattet af virksomhedens økonomiske virksomhed, er forskellig alt efter, om

der er tale om erhvervelsen af en tjenesteydelse eller et investeringsgode.

46 For så vidt angår en transaktion, der består i erhvervelsen af en tjenesteydelse, såsom leje af en bil, er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

47 Den afgiftspligtige person har ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (SKF-dommen, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

48 I begge de tilfælde, der er nævnt i denne doms præmis 46 og 47, forudsætter en direkte og umiddelbar forbindelse, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen på varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (SKF-dommen, præmis 60).

49 Mens det tilkommer den forelæggende ret at bedømme, om der findes en direkte og umiddelbar forbindelse mellem den i hovedsagen omhandlede leje af bil og Eon Asets økonomiske virksomhed, skal Domstolen forsyne denne ret med relevant vejledning med hensyn til EU-retten.

50 Eon Aset har i den foreliggende sag for den forelæggende ret anført, at de biler, der er lejet på grundlag af den lejekontrakt eller leasingkontrakt, som hovedsagen drejer sig om, blev anvendt til transport af virksomhedens forretningsfører mellem dennes bopæl og arbejdssted.

51 Domstolen har allerede fastslået, at den omstændighed, at tilbagelæggelsen af strækningen mellem bopæl og arbejdssted udgør en betingelse for arbejdstagerens tilstedeværelse og dermed for arbejdets udførelse, ikke er et forhold, der kan medføre, at befordringen af arbejdstageren fra bopælen til arbejdsstedet ikke anses for at være bestemt til privat brug for arbejdstageren som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1. Det ville nemlig stride mod denne bestemmelses formål, at en sådan indirekte forbindelse alene skulle være tilstrækkelig til at udelukke, at befordringen anses for en ydelse mod vederlag (jf. i denne retning dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 27).

52 Derimod kan arbejdsgivervirksomhedens behov under særlige omstændigheder nødvendiggøre, at arbejdsgiveren selv sørger for befordring af arbejdstagerne fra deres bopæl til arbejdsstedet, således at befordringen på arbejdsgiverens foranledning er bestemt til formål, der ikke er virksomheden uvedkommende (jf. i denne retning Fillibeck-dommen, præmis 29 og 30).

53 Hvad angår leje af en bil på grundlag af en leasingkontrakt, der kan sammenlignes med en transaktion, som består i erhvervelsen af et investeringsgode, dels med private formål, dels med erhvervsmæssige formål, har den afgiftspligtige person en valgmulighed. Den pågældende kan i momsmæssig henseende vælge mellem at henføre dette gode fuldt ud til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momssystemet, eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, som det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (jf. i denne retning dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20, og af

14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

54 Såfremt den afgiftspligtige person vælger at behandle et investeringsgode, der både anvendes til erhvervsmæssige og private formål, som et virksomhedsgode, kan den indgående moms, der skal betales ved erhvervelsen af dette gode, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt. Under disse omstændigheder sidestilles anvendelse af en vare, som er henført til virksomheden, og som har givet ret til helt eller delvis fradrag af indgående moms, til brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre formål, som er virksomheden uvedkommende, med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag, i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1 (jf. i denne retning dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, præmis 24 og 25 og den deri nævnte retspraksis, og dommen i sagen Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, præmis 37).

55 Hvis den afgiftspligtige person vælger fuldt ud at bevare et investeringsgode i sin private formue, selv om han både anvender godet til erhvervsmæssige og private formål, kan ingen del af den indgående moms, der skal betales eller er betalt ved erhvervelsen, fradrages (dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 27). I dette tilfælde er anvendelsen af dette gode til virksomhedens formål ikke undergivet moms (jf. i denne retning Bakcsi-dommen, præmis 31).

56 Hvis en afgiftspligtig endelig vælger kun at henhøre godet til virksomhedens formue i det forhold, som det faktisk anvendes erhvervsmæssigt, tilhører den del af godet, der ikke er henført under virksomhedens formue, ikke virksomhedens goder, og er dermed ikke omfattet af momssystemets anvendelsesområde (jf. i denne retning Armbrecht-dommen, præmis 28).

57 Det skal ligeledes præciseres, at det er en afgiftspligtigs erhvervelse af godet i sin egenskab af afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momssystemet og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af godet, eller som påtænkes for det, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige person har ret til (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 15).

58 Spørgsmålet, om en afgiftspligtig har erhvervet godet i egenskab af afgiftspligtig, dvs. i forbindelse med sin økonomiske virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, er et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af det omhandlede gode og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet, og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning Bakcsi-dommen, præmis 29).

59 Det tilkommer i givet fald den forelæggende ret at bedømme, om en bil, der er lejet på grundlag af en leasingkontrakt, er henført under virksomhedens formue, og at fastlægge omfanget af den ret til fradrag, som virksomheden kan udnytte i det tilfælde, hvor godet blot delvist er henført til virksomhedsformuen.

Fradragsrettens indtræden

60 Retten til at fradrage moms indtræder i medfør af momsdirektivets artikel 167 samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

61 Denne bestemmelse skal læses i lyset af direktivets artikel 63, hvorefter afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

62 Når leje af en bil er karakteriseret ved en levering af ydelser, der medfører flere på hinanden

følgende betalinger, følger det af direktivets artikel 64, at fradragsretten indtræder ved udløbet af den periode, som hver af disse betalinger vedrører, og at der skal tages højde for en direkte og umiddelbar forbindelse mellem den lejede bil og den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

63 For så vidt angår et investeringsgode, har en afgiftspligtig, der fuldt ud henfører dette gode til virksomhedens formue, en ret til umiddelbart at fradrage moms (jf. i denne retning dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

64 Det følger af de foregående betragtninger, at momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at

- en lejet bil anses for anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvis der findes en direkte og umiddelbar forbindelse mellem anvendelsen af den lejede bil og den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, og at fradragsretten indtræder ved udløbet af den periode, som hver af disse betalinger vedrører, og at der skal tages højde for en sådan forbindelse
- en bil, der er lejet på grundlag af en leasingkontrakt, og som er kvalificeret som et investeringsgode, anses for anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvis den afgiftspligtige person i denne egenskab erhverver dette gode og fuldt ud henfører det til virksomhedens formue, eftersom den indgående moms, der skal betales, er fuldt ud og umiddelbart fradragsberettiget, og enhver anvendelse af det nævnte gode til brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre formål, som er virksomheden uvedkommende, sidestilles med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag.

Det andet og det tredje spørgsmål

65 Den forelæggende ret ønsker med det andet og det tredje spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om momslovens artikel 70, stk. 1, nr. 2), er forenelig med momsdirektivets artikel 168 og 176, idet den undtager varer og tjenesteydelser, der er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, fra fradragsretten.

66 Det bemærkes indledningsvis, at Domstolen i forbindelse med en sag, der er indledt i medfør af artikel 267 TEUF, hverken har kompetence til at udtale sig om fortolkningen af bestemmelser i nationale love eller administrative forskrifter eller om disses forenelighed med EU-retten. Den kan imidlertid forsyne den forelæggende ret med elementer vedrørende fortolkningen af EU-retten, der gør det muligt for den at besvare det retsspørgsmål, den skal tage stilling til (jf. bl.a. dom af 21.9.2000, sag C-124/99, Borawitz, Sml. I, s. 7293, præmis 17, og af 21.10.2010, sag C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Sml. I, s. 10385, præmis 32).

67 Under disse omstændigheder må det lægges til grund, at den forelæggende ret med de nævnte spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 168 og 176 er til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter en undtagelse fra fradragsretten for varer og tjenesteydelser, der er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

68 I denne forbindelse bemærkes, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, at den som udgangspunkt ikke kan begrænses, og at den omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 13.3.2008, sag C-437/06, Securenta, Sml. I, s. 1597, præmis 24).

69 Det fremgår af momsdirektivets artikel 168, litra a), og af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 43 ff., at fradragsretten forudsætter, at den afgiftspligtige person i denne egenskab erhverver en vare eller en tjenesteydelse, der anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

70 Den i hovedsagen omhandlede nationale ret udelukker enhver ret til fradrag, når varerne og tjenesteydelserne er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

71 En sådan lovgivning indebærer, at retten til momsfradrag er udelukket, når de nødvendige betingelser for denne ret ikke er opfyldt.

72 Momslovens artikel 70, stk. 1, begrænser således ikke fradragsretten som omhandlet i momsdirektivets artikel 176.

73 Det skal dog præciseres, at medlemsstaterne ikke kan nægte en afgiftspligtig person, som har valgt at lade et investeringsgode, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, henhøre til virksomheden, ret til fuldt ud og øjeblikkeligt at fradrage den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af disse goder, da han er berettiget hertil ifølge fast retspraksis, som omtalt i denne doms præmis 63 (jf. i denne retning dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, præmis 28).

74 Det andet og det tredje spørgsmål skal således besvares med, at momsdirektivets artikel 168 og 176 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter en undtagelse fra fradragsretten for varer og tjenesteydelser, der er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, under forudsætning af, at de som investeringsgoder kvalificerede varer ikke henføres under virksomhedens formue.

Det femte og det sjette spørgsmål

Formaliteten

75 Den bulgarske regering og Kommissionen har gjort gældende, at det er ufornuddent at besvare det femte og det sjette spørgsmål, eftersom de er hypotetiske og savner tilknytning til tvisten i hovedsagen.

76 Hertil bemærkes, at bedømmelsen af de faktiske omstændigheder inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører under den nationale rets kompetence. Det tilkommer ligeledes udelukkende den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de af den nationale retsinstans stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af en bestemmelse i EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59, og af 14.2.2008, sag C-450/05, Varec, Sml. I, s. 581, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

77 Domstolen har dog også fastslået, at den i særlige tilfælde med henblik på at efterprøve sin egen kompetence er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale domstol har forelagt sagen. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et

præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. Bosman-dommen, præmis 61, og Varec-dommen, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

78 Dette er tilfældet i den foreliggende sag. Det fremgår således ikke af forelæggelsesafgørelsen, at de erhvervede varer blev anvendt til ikke-økonomisk virksomhed, før de blev henført til økonomisk virksomhed, eller at de aldrig har været anvendt. Den hypotetiske situation, som disse spørgsmål omhandler, har således ingen tilknytning til tvisten i hovedsagen.

79 Det femte og det sjette spørgsmål kan således ikke antages til realitetsbehandling.

Sagens omkostninger

80 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, skal fortolkes således, at**

- **en lejet bil anses for anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvis der findes en direkte og umiddelbar forbindelse mellem anvendelsen af den lejede bil og den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, og at fradragsretten indtræder ved udløbet af den periode, som hver af disse betalinger vedrører, og at der skal tages højde for en sådan forbindelse**
- **en bil, der er lejet på grundlag af en leasingkontrakt, og som er kvalificeret som et investeringsgode, anses for anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvis den afgiftspligtige person i denne egenskab erhverver dette gode, og fuldt ud henfører det til virksomhedens formue, eftersom den indgående merværdiafgift, der skal betales, er fuldt ud og umiddelbart fradragsberettiget, og enhver anvendelse af det nævnte gode til brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre formål, som er virksomheden uvedkommende, sidestilles med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag.**

2) **Artikel 168 og 176 i direktiv 2006/112 er ikke til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter en undtagelse fra fradragsretten for varer og tjenesteydelser, der er bestemt for vederlagsfrie transaktioner eller for anden virksomhed end den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, under forudsætning af, at de som investeringsgoder kvalificerede varer ikke henføres under virksomhedens formue.**

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.